

Univerzita Karlova v Praze

Právnická fakulta

Ing. Daniela Horáková

**Daňové soustavy zemí EU a dohody
o zamezení dvojího zdanění**

Diplomová práce

Katedra: Finančního práva a finanční vědy

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Pavlína Vondráčková

Datum vypracování práce: 30. 6. 2014

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 30. června 2014

Daniela Horáková

Poděkování

Zde bych chtěla poděkovat vedoucí práce JUDr. Pavlíně Vondráčkové za cenné rady a připomínky při psaní diplomové práce

Obsah

1	Úvod.....	3
2	Daně.....	5
2.1	Vymezení daně.....	5
2.2	Daň jako příjem do rozpočtů států	5
2.3	Daňový únik	7
2.4	Daňová konkurence.....	9
2.5	Sbližování daňových systémů	9
2.6	Dvojí zdanění	10
3	Harmonizace přímých daní v Evropské unii a její vývoj.....	17
3.1	Úprava přímých daní na půdě Evropského společenství	17
3.2	Úprava přímých daní na půdě Evropské unie	19
3.3	Evropský soudní dvůr a jeho vliv na oblast zamezení dvojího zdanění.....	23
3.4	Shrnutí	26
4	Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	27
4.1	Historický vývoj modelové Smlouvy OSN.....	27
4.2	Historický vývoj modelové Smlouvy OECD.....	29
4.3	Modelová Smlouva EU	32
4.4	Severská smlouva.....	32
4.5	Modelová Smlouva OECD podrobně	33
4.6	Shrnutí	62
5	Smlouvy České republiky s vybranými státy EU	66
5.1	Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemím	66
5.2	Smlouva mezi Českou republikou a Německem.....	70
5.3	Smlouva mezi Českou republikou a Lotyšskem	72
5.4	Smlouva mezi Českou republikou a Francií	75

5.5	Smlouva mezi Českou republikou a Dánskem.....	77
5.6	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Českou republikou	81
5.7	Shrnutí	83
6	Závěr	85
7	Literatura.....	87
7.1	Knižní zdroje.....	87
7.2	Elektronické zdroje	88
7.3	Legislativa	90
	Abstrakt	93

1 Úvod

Dnešní svět je již natolik globalizovaný, že není možné, aby právní a ekonomické vztahy jednotlivých států nebyly nějakým propojeny. Státy světa se sdružují v různých organizacích za účelem řešení problémů plynoucích z mezinárodního obchodního styku. Jednou z nejvýznamnějších oblastí, které tyto státy řeší je oblast zdanění, tedy daňové politiky jednotlivých států a jejich střetávání se na mezinárodním poli.

Jak již napovídá název diplomové práce, jednou z těchto organizací je Evropská unie dále také „EU“) a druhou autor modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění z příjmu a z majetku (dále také „Smlouva o zamezení dvojího zdanění“ a „Smlouva“) Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále také „OECD“). Obě tyto organizace se navzájem výrazným způsobem ovlivňují ve své snaze nějakým způsobem regulovat daňovou politiku svých členů. Evropská unie tak činí povětšinou prostřednictvím závazných legislativních norem, OECD prostřednictvím Směrnic a modelových smluv vydaných pro oblast daní. Většina států Evropské unie je současně členy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Valná většina z nich byla dokonce zakládajícími členy této organizace a dá se očekávat, že modelová Smlouva odráží daňovou politiku vybraných států. Ty členské státy EU, které nejsou členy OECD, se již více než jedno desetiletí podílejí na tvorbě modelové Smlouvy, výjimku tvoří pouze ostrovní státy Kypr a Malta. Oba ostrovní státy se na tvorbě modelové Smlouvy nepodílejí.

S ohledem na obsáhlou tématu jsem se rozhodla zaměřit diplomovou práci na dohody o zamezení dvojího zdanění. Rozbor jednotlivých daňových soustav států EU nebude s ohledem na definovaný hlavní cíl práce vhodným prostředkem k získání odpovědi, proto nastíním daňovou politiku států Evropské unie prostřednictvím historického vývoje daňové politiky celé Evropské unie jako organizace a prostřednictvím práce Evropského soudního dvora.

Hlavním cílem mé práce bude porovnat obsah vybraných Smluv s modelovou Smlouvou OECD, zjistit jak jsou a jestli vůbec upraveny výhrady jednotlivých států k modelové Smlouvě ve znění z roku 2008, přestože většina těchto Smluv je staršího data. Tím se pokusím prokázat, že tyto státy měly tyto výhrady již k předchozím verzím modelové Smlouvy a že jsou pro ně natolik významné, že je implementují do dvoustranných Smluv.

Vedlejšími cíli bude ověřit, jakým způsobem upravují jednotlivé státy své Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jaká ustanovení a články ve Smlouvách chybí, jaká jsou naopak navíc nebo jaká jsou upravena odlišně od modelové Smlouvy a od výhrad jednotlivých států.

Prostřednictvím vedlejších cílů získám širší obraz, který podpoří nebo vyvrátí předpoklady uvedené v hlavním cíli. V neposlední řadě budu zkoumat, jaké metody zamezení dvojího zdanění státy používají.

Vzhledem k tomu, že Evropská unie se skládá z 27 členů a České republiky, vybrala jsem pět bilaterálních Smluv uzavřených mezi Českou republikou (dříve Československou socialistickou republikou) a Nizozemským královstvím, se Spolkovou republikou Německo, s Lotyšskem, s Francií a poslední uzavřenou Smlouvu s Dánským královstvím. Výběr jsem provedla podle data platnosti jednotlivých Smluv, od nejstarší po nejmladší uzavřenou bilaterální Smlouvu s Českou republikou. Smlouvy byly podepisovány vždy v rozmezí zhruba deseti let tj. v letech 1974 – 2011.

Daňové teorii budu věnovat první část práce. Bude zde uvedeno základní třídění daní a jejich význam pro státní rozpočet, dále budou vymezeny základní pojmy z oblasti boje proti daňovým únikům a mezinárodního zdanění, Na závěr této kapitoly budou uvedeny metody zamezení dvojího zdanění a jejich využití uvedené na příkladu.

Druhá část práce bude zaměřena na harmonizaci daňové legislativy v oblasti přímých daní nejprve v rámci Evropského společenství, později Evropské unie. Kapitulu uzavřou dva významné rozsudky Evropského soudního dvora. Ty zahrnu, abych zjistila, zda tato instituce rozhoduje nejen o základních právech a svobodách garantovaných Evropskou unií, o právních normách Evropské unie, ale také o bilaterálních Smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Modelové Smlouvě o zamezení dvojího zdanění bude věnována třetí část. Nejprve bude popsána cesta vzniku prvních modelových Smluv, typy modelových Smluv používaných Evropskými státy, jejich historie a význam. Dále budou popsány jednotlivé články Smlouvy, jejich úskalí a nejdůležitější výhrady jednotlivých evropských států, ať už se jedná o členy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj nebo nečleny.

Poslední část diplomové práce bude zaměřena na porovnání modelové Smlouvy s vybranými dvoustrannými Smlouvami, které uzavřela Česká republika a podrobná analýza vybraných Smluv a Protokolů, k nim vydaných.

2 Daně

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění reflektují oblast přímých daní, která je zároveň upravena předpisy Evropské Unie. Aby se zabránilo dvojímu zdanění, sjednotil se přístup ke zdanění nadnárodních korporací a jejich dceřiných společností rozestých po celé Evropské Unii. V následujících subkapitolách budou nejprve vysvětleny základní pojmy vztahující se k této problematice.

2.1 Vymezení daně

Každá daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Pro daně navíc platí, že jsou nenávratné, neúčelové, neekvivalentní a platí se v peněžních jednotkách. Daně jsou nezbytnou součástí veřejných financí a mají za úkol plnit příjmovou stránku státního rozpočtu.¹

Základním dělením je dělení na daně přímé a nepřímé. Přímými daněmi jsou daně, které platí poplatník přímo na úkor svého příjmu, jejich platbu nemůže převést na jiný subjekt², mezi ně patří daně z příjmu a majetkové daně. Nepřímé daně naopak odvádí do rozpočtu plátce, ale tíhu daňové povinnosti nese poplatník. Tyto daně se dělí na spotřební daně, cla a daň z přidané hodnoty.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění upravuje oblast daní přímých, zatímco daně nepřímé jsou předmětem jiných smluv (například Všeobecná dohoda o clech a obchodu³) a dohod uzavíraných na mezinárodní úrovni a na úrovni Evropské unie. Tam jsou nepřímé daně převážně upraveny nařízením a směrnicemi.

2.2 Daň jako příjem do rozpočtů států

Státní rozpočet představuje nejdůležitější veřejný rozpočet státu. Jedná se o centrální peněžní fond, jehož účet vede Národní banka státu. Rozpočet je schvalován zákonodárci v podobě rozpočtového zákona vždy dopředu na jeden rok. Jeho primární funkcí je přerozdělování

¹ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

² KUBÁTOVÁ, Květa a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003, 225 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 80-863-9584-7.

³ GATT - General Agreement on Trade and Tariffs (GATT) – významná mezinárodní dohoda upravující podmínky mezinárodního obchodu, podepsána v roce 1947, ŠULC 2014, Jaroslav. *O činnosti všeobecné dohody o clech a obchodu (GATT)* [online]. s. 47-53 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: mv.iir.cz/article/view/460/492

národního důchodu, odčerpávání části peněžních prostředků od poplatníků a jejich následné rozdělení.⁴

Příjmy se třídí na Běžné příjmy, Kapitálové příjmy a Ostatní příjmy. Daňové příjmy jsou nejdůležitějším zdrojem prostředků pro stát, často tvoří téměř 90 % celkových příjmů země a jsou součástí Běžných příjmů spolu s nedaňovými příjmy ve formě poplatků a vlastní činnosti státu. Mezi Kapitálové příjmy patří prodej majetku, emise dluhopisů, přijaté dotace a transfery z EU a další. Poslední skupinou jsou Ostatní příjmy, jedná se příjmy státu, které nepatří do žádné z předchozích dvou skupin.⁵

2.2.1.1 Daň jako příjem rozpočtu EU

V Evropské unii neexistuje nic jako tzv. evropská daň, přesto jsou daně nejdůležitějším příjmem v rozpočtu EU. Evropské společenství bylo zpočátku financováno z příspěvků jednotlivých států. Od roku 1970 byla příspěvková povinnost států nahrazena vlastními zdroji Evropského společenství. Za vlastní zdroje Evropského společenství byly určeny v roce 1970:⁶

- zemědělské dávky, uvalené na dovážené zemědělské produkty
- výnosy z cla uvaleného na komodity vstupující na vnitřní trh
- procento z výnosu daně z přidané hodnoty (vybíráno od 1979)
- příspěvek z hrubého domácího produktu (zavedeno až 1988).

V současnosti se první dva výše uvedené zdroje nazývají tradiční a mezi zdroje rozpočtu Evropská unie patří:⁷

1. tradiční vlastní zdroje

- zemědělské dávky (tj. cla uvalená na dovoz zemědělských produktů)
- dávky z cukru a izoglukózy
- cla z obchodu se třetími zeměmi vybraná podle společného celního tarifu

2. podíl na dani z přidané hodnoty (DPH)

⁴ Státní rozpočet - základní fakta. Nové služby [online]. [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://www.novesluzby.cz/pojisteni-a-finance.201/statni-rozpocet-zakladni-fakta.20563.html>

⁵ ČERNOHORSKÝ, Jan a Petr TEPLÝ. *Základy financí*. 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 304 s. ISBN 978-80-247-3669-3.

⁶ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ;. ISBN 978-80-7201-925-0.

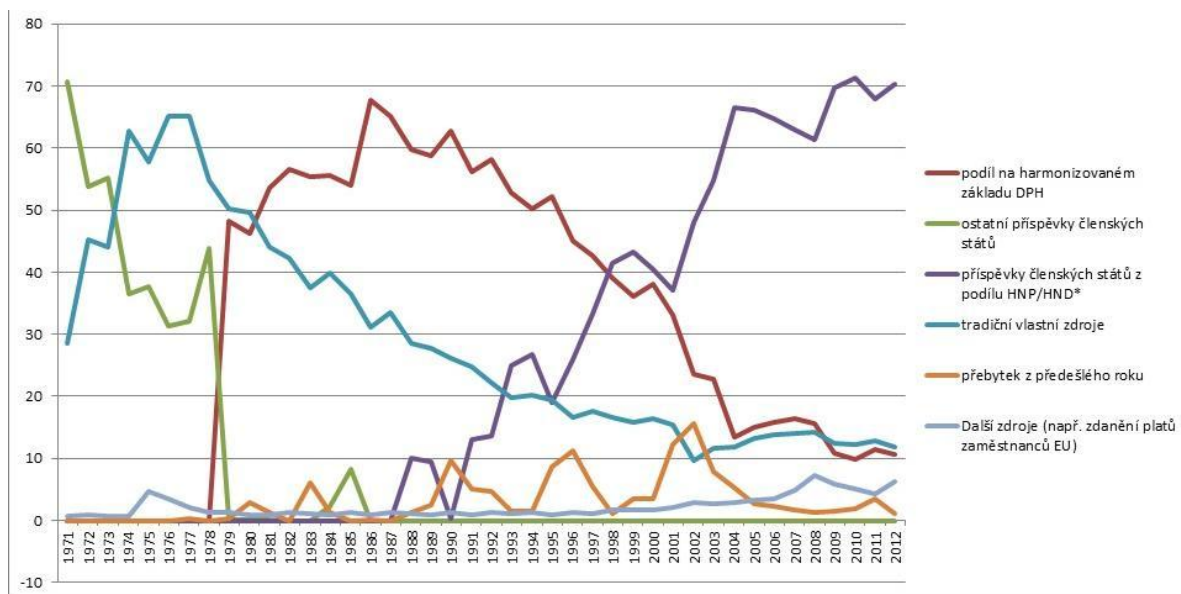
⁷ KRUTÍLEK, Ondřej. Příjmy rozpočtu EU. *Euroskop.cz: Fakta o EU* [online]. [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8878/sekce/prijmy-rozpocetu-eu/>

3. podíl z hrubého národního důchodu (HND) členských států⁸

4. ostatní

- poplatky vztahující se k fungování Evropského hospodářského prostoru, poplatky za administrativní činnost institucí, daně z příjmu zaměstnanců institucí ES, pokuty, přebytek rozpočtu z předchozího roku atd.

Graf 1: Vývoj příjmů EU 1970-2012 v procentuálním vyjádření. Není zahrnuta korekce pro Velkou Británii



Zdroj: KRUTÍLEK, Ondřej, ref. 7

Nejdůležitějším příjmem posledního desetiletí je příspěvek členských států hrubý domácí důchod. Ostatní příjmy ustupují do pozadí. Od vstupu Lisabonské smlouvy v platnost má Rada nově pravomoc zřídit formou rozhodnutí další kategorie vlastních zdrojů nebo stávající kategorie zrušit.

2.3 Daňový únik

Jedním z největších problémů při výběru daní, se kterým se potýkají všechny evropské státy, je neplacení daní, jinými slovy také daňový únik. K tomu může docházet jak při mezinárodním zdanění, tak při zdanění subjektů v jedné zemi.

Daňový únik je definován v odborné literatuře⁹ jako neplacení daní, které je v rozporu se zákonem, patří pod něj utajování příjmů, falšování účetnictví a další nezákonné postupy

⁸ Nahradil podíl z hrubého domácího produktu.

⁹ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Olomouc: Anag, 2005-, sv. Daně (ANAG). ISBN 9788072635115.

používané soukromými subjekty při snaze vyhnout se placení daní. Legislativy různých členských států EU definují rozpor se zákonem rozdílným způsobem. V Nizozemí a Německu například stačí, že činnost směřuje proti záměru zákona¹⁰, nemusí být nutně v rozporu, stačí, když bude zákon obcházet. Ostatní Evropské státy nejsou při posuzování natolik přísné. Boj proti daňovým únikům probíhá v rámci místních legislativ i na úrovni Evropské unie, dříve Evropského společenství¹¹.

V oblasti mezinárodního zdanění nalezneme dvě hlavní podoby daňových úniků¹²

- a) Manipulace s převodní cenou (transfer pricing)
- b) Manipulace s náklady

2.3.1.1 Manipulace s převodní cenou

Společnosti převádějí své zisky do zemí s nízkým zdaněním právě pomocí převodních cen, kterými stanovují ceny služeb a výrobků prodávanými mezi podniky ve skupině. Převodní ceny mezi sdruženými podniky, by měly odpovídat cenám, které by mezi sebou sjednaly nezávislé subjekty. Není vždy snadné cenu stanovit, tak aby odpovídala realitě. Často se jedná o specifické činnosti, které si podniky v rámci skupiny poskytují a vytvářejí tak prostor pro daňovou optimalizaci. Nejčastěji se manipuluje s převodní cenou při dovozu zboží a služeb do zemí s nízkým zdaněním. Pořizovací cena se sníží na minimum, nebo při vývozu z takovéto země, například po zpracování, se prodejní cena zvýší na maximum tak, aby většina zisků zůstala v zemi s nízkým daňovým zatížením.

2.3.1.2 Manipulace s náklady

Využívá se hlavně při stanovení nákladů u služeb. Podniky účtují služby, které nikdy neposkytly nebo jejichž cena byla stanovena neúměrně vysoká. Následná kontrola je náročná, neboť často v případě takovýchto transakcí neexistují nezávislé trhy, se kterými by se dala převodní cena srovnat. V rámci obchodních skupin tak mohou vznikat společnosti, které pouze fakturují neexistující služby poskytované skupině.

¹⁰ RYLOVÁ, Zuzana, ref.9

¹¹ První významnou úpravou této oblasti byla směrnice č. 77/799/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, která kladla důraz na výměnu informací a spolupráci při vyšetřování daňových úniků.

¹² RYLOVÁ, Zuzana, ref.9

2.4 Daňová konkurence

Daňoví poplatníci hledají různé cesty jak využít daňové konkurence ke snížení svých daňových povinností a zvýšení zisků z podnikatelských činností. Většinou využívají mezer v daňových zákonech, občas k daňovým únikům dochází i nelegální cestou.

Daňová konkurence je projevem daňové politiky státu a v rámci ní konstrukce daňového systému ve směru nastavení základů daně, sazeb daně, daňových slev a úlev a forem jejich administrace tak, aby umožnila prostřednictvím výhodnějšího daňového režimu přilákat do země firmy a zdanit jejich daňové základy (obraty firem, zisky, dividendy, úroky aj.)¹³. K daňové konkurenci dochází mezi jednotlivými státy neustále, daně jsou příjmem státních rozpočtů a státy se snaží například pomocí úprav výše sazby daně přilákat do země nové poplatníky, kteří v rámci své daňové optimalizace hledají státy s nejnižším daňovým zatížením.

2.5 Sbližování daňových systémů

Boj států s daňovými úniky vede ke sbližování daňových systémů. To jednak snižuje daňovou konkurenci mezi nimi a zároveň to vyplňuje mezery v daňových zákonech, čímž je subjektům snížena možnost legální cestou optimalizovat své zisky. Nejvíce je to patrné mezi vyspělými evropskými státy, mezi nimiž dochází k daňové koordinaci a harmonizaci na poli Evropské unie.

2.5.1 Daňová koordinace

Daňová koordinace je považována za první stupeň snahy států o mezinárodní sblížení v oblasti daňových systémů. Nejvíce je to patrné při uzavírání bilaterálních a multilaterálních dohod v oblasti daní za účelem zamezení škodlivé daňové konkurence. Zároveň během daňové koordinace probíhá výměna informací o rezidentech jednotlivých států a jejich příjmů dosažených v zahraničí. Kromě uzavírání smluv může k daňové koordinaci docházet v průběhu daňové soutěže mezi státy o poplatníky, nejčastěji v oblasti korporátního zdanění.

¹³ VYBÍHAL, Václav. *Mezinárodní zdanění* [online]. [cit. 6.6.2014]. Dostupné z: http://is.vsfs.cz/el/6410/zima2012/B_DSCR/MZ-7.ppt

2.5.2 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel.¹⁴ V rámci harmonizačního procesu státy určí daně, které mu budou podléhat, následně základ a sazbu vybraných daní. Harmonizace daní nemusí obsahovat výše popsané prvky, stačí pouze některý z nich, aby bylo možné mluvit o harmonizaci.

Někdy je tento proces mezi státy velmi obtížný, neboť ve dvou či více státech nemusejí existovat obdobné daně. Je možné provést jen dílčí harmonizaci z důvodu rozdílného základu daně. V případě, že dojde k harmonizaci daňového systému, hovoří se o celkové harmonizaci.

Harmonizace může být buď pozitivní anebo negativní. Pozitivní harmonizace v Evropské unii probíhá *prostřednictvím implementace směrnic, nařízení atd. Přínosem je dosažení platnosti stejných pravidel ve všech státech.*¹⁵ Doposud je to velmi obtížné, neboť se vyžaduje jednomyslný souhlas států EU. Za negativní harmonizaci v Evropské Unii lze považovat rozhodnutí Evropského soudního dvora o individuálních předběžných otázkách nebo žalobách. Rozsudky nestanovují jednotná pravidla pro všechny státy. Jinými slovy *negativní harmonizace nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení.*¹⁶

2.6 Dvojití zdanění

Prostřednictvím daňové koordinace a harmonizace se státy taktéž snaží zabránit vzniku dvojího zdanění na mezinárodní úrovni. Dvojití zdanění vzniká, když je předmět daně (majetek, práce) podroben stejné či podobné dani dvakrát či vícekrát v krátkém časovém sledu. Nejedná se o případ zdanění jednoho předmětu daně dvěma rozdílnými daněmi (například alkohol podléhá jak spotřební dani, tak dani z přidané hodnoty nebo u převodu nemovitosti u developera nemovitost podléhá jak dani z nemovitostí, tak dani z příjmu (zisku) na straně developera). K dvojitmu zdanění může docházet na úrovni jednoho státu (předmět je zatížen nejprve centrální daní a po té místní daní), ale také na úrovni mezinárodní, kdy dva státy zdaní jeden předmět daně. V oblasti mezinárodního zdanění je tlak, aby k dvojitmu zdanění nedocházelo. Nemá totiž oproti vnitrostátnímu dvojitmu zdanění ekonomické ani

¹⁴ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3576-950.

¹⁵ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

¹⁶ NERUDOVA, Danuše, ref. 14

fiskální důvody a taktéž to ani není úmyslem jednoho ze zákonodárců. Je třeba tuto oblast na mezinárodní úrovni regulovat.

Důvody vzniku dvojího zdanění:¹⁷

- a) Vnitrostátními předpisy dvou a více států je na poplatníka hleděno, jako na rezidenta těchto států, ti zároveň chtějí zdanit jeho celosvětové příjmy. Nakonec bude tento příjem či majetek zdaněn dvakrát či vícekrát.
- b) Stát zdroje příjmů pohlíží na poplatníka, jako na daňového nerezidenta, podle svých daňových zákonů zdaní pouze příjem plynoucí ze zdrojů z jeho území, stát rezidentury k tomuto zdanění nepřihlédne buď vůbec, nebo v omezeném rozsahu a dojde k dvojímu zdanění.

Nejčastější formou regulace jsou bilaterální a multilaterální Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Druhou možností je jednostranná úprava národní legislativy¹⁸, která řeší problematiku dvojího zdanění se státy, s nimiž není uzavřena Smlouva.

Mezinárodní organizace EU, Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, Organizace spojených národů (dále také „OSN“) a stát Spojené státy americké (dále také „USA“) dělí mezinárodní dvojí zdanění na dva podruhy¹⁹:

- Právní dvojí zdanění – dle definice OECD – je, když o vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období usilují ve dvou anebo více jurisdikcích. Tedy dva státy zdaňují příjem či majetek jednoho poplatníka, jeden z důvodu jeho rezidence (daní celosvětové příjmy), druhý jako stát zdroje příjmů, majetku.
- Ekonomické dvojí zdanění - dle definice OECD – je, když různé státy uvalují daň na různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění. Jeden příjem, či majetek je zdaněn dvakrát či vícekrát, nezávisle na tom, zda je v rukou jedné či více osob (například zisk společnosti, který je rozdělen jako dividendy).

¹⁷ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

¹⁸ V České republice je to upraveno v § 38 f zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu

¹⁹ RYLOVÁ, Zuzana, ref.9

Důsledkem dvojího zdanění je snaha daňových subjektů vyhnout se placení daní, či dokonce nepřiznat daň a způsobit tak daňový únik. Daňový únik je ve většině států trestným činem,²⁰ zatímco vyhýbaní se daňové povinnosti je považováno za daňovou optimalizaci poplatníka. Poplatník využívá možností a klíčků, které zákon nabízí, či mezer, které zákon ponechává neupravené a nedochází tak k porušení zákona, ale výsledná daňová povinnost poplatníka je minimální nebo dokonce nulová.

2.6.1 Metody zamezení dvojího zdanění

Metody stanovující, který stát, jakým způsobem a v jaké výši zdaní určitý předmět daně. V praxi se používají tři základní metody²¹ zamezení dvojího zdanění:²²

- 1) Zápočet daně (Credit system)
- 2) Vynětí příjmů (Exemption)
- 3) Zahrnutí zaplacené daně do odčitatelných nákladů

2.6.1.1 Metoda zápočtu daně

Ve státě, kde je poplatník rezidentem, je povinen zahrnout do svého daňového přiznání veškeré celosvětové příjmy dosažené v daném období. Metoda zápočtu daně mu dává možnost odečíst si od daně z celosvětových příjmů daň zaplacenou v zahraničí²³ v souladu s daňovými předpisy státu zdroje příjmů či v souladu s mezinárodními Smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Existují dva typy metody zápočtu daně - zápočet prostý anebo úplný zápočet.

- a) Prostý zápočet daně (ordinary credit) - státy umožňují svým rezidentům odečíst si daně zaplacené v zahraničí z daňové povinnosti v tuzemsku pouze do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční základ daně.
- b) Úplný zápočet daně (full credit) – státy umožňují svým rezidentům započíst si celou daň, kterou zaplatili v zahraničí. V případě, že daň zaplacená v zahraničí převyšuje daň, kterou by poplatník zaplatil doma, dochází ke snížení daňové povinnosti poplatníka i u daní vypočtených z jiných příjmů.

²⁰ V ČR § 240 Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, na Slovensku § 276 Zkrácení daně a pojistného č. 300/2005 Zb., trestní zákon, v Německu a § 370 Abgabeordnung

²¹ Modelová Smlouva OECD upravuje pouze první dva zmíněné typy.

²² SOJKA, Vlastimil, ref. 17

²³ Je třeba mít doklad o zaplacení vystavený zahraničním správcem daně.

2.6.1.2 Metoda vynětí příjmů

U této metody není důležité, zda byl příjem v zahraničí zdaněn či nikoliv, může dojít k situaci nezdanění příjmu ani v jednom ze států. Obdobně jako metoda zápočtu i metoda vynětí má dvě podoby – metodu úplného vynětí a metodu vynětí s výhradou progresse.

- a) metoda úplného vynětí (full exemption) – stát nezahrne při výpočtu daňové povinnosti poplatníka příjem, kterého bylo dosaženo v zahraničí a na který se vztahuje tato metoda
- b) metoda vynětí s výhradou progresse (exemption with progression) – stát nezahrne při výpočtu daňové povinnosti poplatníka příjem, ale stát rezidence bere tyto příjmy v úvahu při stanovení daňové sazby. Existují dva způsoby, jakými se přihlédne k zahraničnímu příjmu. Prvním je metoda zprůměrování (averaging). Vypočítá se průměrné daňové zatížení připadající na celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka v podobě procenta a to se potom použije pro výpočet daně ve státě rezidence. Tato metoda je pro poplatníky výhodnější. Druhou metodou je metoda vrchního dílu (top slicing). Ta předpokládá, že tuzemské příjmy jsou nadřazeny příjmům zahraničním. Při výpočtu daňové povinnosti za použití této metody se vypočítá nejdříve daň ze zahraničních příjmů, a ta se následně odečte od celkové daně. Tato metoda není příliš využívaná.

2.6.1.3 Zahrnutí zaplacené daně do odčitatelných nákladů

Nejedná se doslova o metodu o zamezení dvojího zdanění, spíše o způsob jak dvojí zdanění snížit. Do nákladů lze zahrnout daň zaplacenou v zahraničí, pokud se jedná o daň vztahující se k dosaženému příjmu. Do nákladů nelze zahrnout daň podléhající metodě vynětí anebo daň, jež byla vypočítaná v rozporu se Smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Daň uhrazená v zahraničí snižuje základ daně, když:

- mezi státy není uzavřena Smlouva o zamezení dvojího zdanění, ale daň je v jednom státě zaplacená
- v případě prostého zápočtu nemohla být část daně započtena, neboť byla vyšší než tuzemská daň
- v případě nulového základu daně nebo daňové ztráty z celosvětových příjmů

2.6.1.4 Příklad

Př.: Malá česká společnost prodává své výrobky na území Nizozemí²⁴. Celkový její příjem činil za rok 2013 4 000 000 Kč, z toho 1 500 000 Kč plyne z Nizozemí a 2 500 000 Kč ze zdrojů v České republice. Malé Firmy v Nizozemí, které mají zisk nižší, než 275 tisíc EUR odvádějí na dani z příjmu 20 % ze zisku.²⁵ Daň zaplacená v Nizozemí činila v přepočtu 300 000 Kč, na což má česká společnost potvrzení. Česká sazba daně z příjmů byla pro rok 2013 19 % ze zisku společnosti.

1. Výpočet metody zápočtu

a) Prostý zápočet

Daňová povinnost před zápočtem $4\,000\,000 * 0,19 = 760\,000$

Maximální daňový odpočet $760\,000 * \frac{1\,500\,000}{4\,000\,000} = 285\,000$

Daňová povinnost po zápočtu daně $760\,000 - 285\,000 = 475\,000$

Česká společnost odvede v ČR na daních 475 000 Kč a dalších 300 000 Kč v Nizozemí. Celkem zaplatí na daních 775 000 Kč. Tato metoda je dnes používaná při výpočtu daňové povinnosti rezidentů mezi ČR a Nizozemím, jak je uvedeno dále.

b) Úplný zápočet

Daňová povinnost před zápočtem $4\,000\,000 * 0,19 = 760\,000$

Maximální daňový odpočet 300 000 (daň zaplacená v Nizozemí)

Daňová povinnost po zápočtu daně $760\,000 - 300\,000 = 460\,000$

Daňová povinnost bude v České republice 460 000 Kč, po připočtení daně zaplacené v Nizozemí, bude celková daň zaplacená poplatníkem činit dohromady 760 000 Kč. Stejně jako kdyby bylo příjmu dosaženo pouze v ČR.

²⁴ Dvoustranná Smlouva je uvedena dále v textu práce

²⁵ Daně v Nizozemí. *Finance.cz: Daně v ČR a v EU* [online]. [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-nizozemi/>

2. Výpočet metody vynětí

a) Úplné vynětí

Příjem, jehož bylo dosaženo v Nizozemí, se do výpočtu daně vůbec nezahrne.

Daňová povinnost $2\,500\,000 * 0,19 = 475\,000$

Poplatník na dani v České republice zaplatí 475 000 Kč plus 300 000 Kč v Nizozemí, dohromady 775 000 Kč. Metoda vynětí byla ze strany Československých úřadů, později používaná u některých druhů příjmů do poloviny roku 2013. Jak bude uvedeno dále.

b) Vynětí s výhradou progrese

Abychom mohli tuto metodu použít u našeho příkladu, je nutné mít progresivní zdanění u příjmu z právnických osob.

Do našeho příkladu přidáme ještě jednu sazbu daně a to ve výši 25 % u příjmu přesahujícího 3 000 000 Kč.

Daň pro příjem 0 – 3 000 000 $3\,000\,000 * 0,19 = 570\,000$

Daň pro příjem vyšší než 3 000 000 $1\,000\,000 * 0,25 = 250\,000$

Daňová povinnost před vynětím $250\,000 + 570\,000 = 820\,000$

Průměrná sazba daně $820\,000 / 4\,000\,000 = 20,5\%$

Celková daň v ČR po vynětí zahr. příjmů $2\,500\,000 * 0,205 = 512\,500$

V České republice zaplatí společnost na dani 512 500 Kč a společně s nizozemskou daní dohromady odvede v obou státech 812 500 Kč.

3. Zahrnutí zaplacené daně do odčitatelných nákladů

Daň zaplacená v zahraničí se zahrne do nákladů $4\,000\,000 - 300\,000 = 3\,700\,000$

Daňová povinnost $3\,700\,000 * 0,19 = 703\,000$

Tento způsob je nejméně efektivní. Daň placená v ČR bude ve výši 703 000 Kč a zároveň je zaplacená daň v Nizozemí. Konečná daň placená finančním úřadům bude ve výši 1 003 000 Kč.

Jak vyplývá z následující tabulky, nejvýhodnější by bylo pro poplatníky používat metodu úplného zápočtu, neboť ta vede k nejnižší daňové povinnosti jak v ČR tak celkově. Nejhorší pro poplatníka dopadlo zahrnutí zaplacené daně do odčitatelných nákladů, to není překvapující, protože se nejedná přímo o metodu, ale o způsob snížení daňového základu.

V moderních dvoustranných Smlouvách se nejvíce využívají metody prostého zápočtu a metody úplného vynětí, u kterých bylo v tomto konkrétním případě dosaženo stejného výsledku, a dají se očekávat obdobné výsledky při aplikaci těchto metod.

Tabulka 1 Výsledky metod

Metoda	Daň placená v ČR	Celková daň
Metoda zápočtu	prostý	475 000
	úplný	460 000
Metoda vynětí	úplné	475 000
	s výhradou progrese	512 500
Zahrnutí zaplacené daně do odčitatelných nákladů	703 000	1 003 000

Zdroj: Vlastní úprava

3 Harmonizace přímých daní v Evropské unii a její vývoj

Přestože se může na první pohled zdát harmonizace v oblasti přímých daní nadbytečná, je třeba upravit některé oblasti zdanění majetku a příjmu již na úrovni Evropské unie, aby byly zachovány základní svobody, na jejichž principu byl později založen vnitřní trh (svoboda pohybu zboží, služeb, kapitálu a osob).

3.1 Úprava přímých daní na půdě Evropského společenství

Zakládající členové Evropského hospodářského společenství (dále jen „EHS“) si uvědomovali potřebu regulovat zdanění v oblastech daní přímých a nepřímých. Zpočátku to bylo prostřednictvím mnohostranných mezinárodních smluv, později v rámci sekundárního práva ES a v současnosti prostřednictvím primárního práva EU.

První regulace daní se objevuje v člancích 95 - 99²⁶ Smlouvy o založení Evropského společenství. Ty se zabývaly spoluprací členských zemí v oblasti daňové politiky a snahou zamezit dvojímu zdanění mezi členskými zeměmi EHS. Smlouva o založení EHS upravovala převážně zdanění výrobků a služeb, které v té době podléhaly daním z obratu, spotřebním daním a jiným nepřímým daním. Pouze článek 98 Smlouvy o založení EHS upravuje oblast daní přímých a je uveden níže. Zakazuje zvýhodnění vývozu do členských zemí formou úlev na přímých daních.²⁷

Článek 92 (bývalý článek 98)²⁸

„Osvobození od daně a navracení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise kvalifikovanou většinou.“

Za další milník v koordinaci a harmonizaci přímých daní lze považovat přijetí pravidla tržního odstup (Arm's-length Standard), upravujícího stanovení převodních cen mezi spojenými osobami. Pravidlo vychází z modelové Smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku vydaného OECD v roce 1963. Z počátku nebyly schopny státy Evropského

²⁶ Článek 99 byl do Smlouvy o založení Evropského hospodářského prostoru přidán až po schválení dohody o Jednotném hospodářském prostoru, tedy s účinností od 1.7. 1987. ŠIROKÝ, Jan, ref. 6.

²⁷ ŠIROKÝ, Jan, ref. 6.

²⁸ Smlouva o založení Evropského společenství. *Euroskop.cz: Fakta o EU* [online]. [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf

společenství reagovat na měnící se ekonomické prostředí, shodnout se na výraznějších legislativních krocích směřujících k harmonizaci a koordinaci vlastních systémů, neboť k tomu byl vyžadován jednomyslný souhlas všech členských států a tak se řídily pouze doporučení OECD.

V 70. letech byly na půdě ES obnoveny snahy o harmonizaci korporátních daní, nejdříve stanovením sazby daně v rozsahu mezi 45 – 55 %²⁹, dále upřesněním, co patří do základu daně a určením, za jakých okolností je možné převést ztráty z podnikání mezi státy. Veškeré tyto pokusy Evropské komise byly neúspěšné. Nakonec byla přijata směrnice č. 77/799/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, jejímž cílem bylo prohloubit mezinárodní spolupráci jednotlivých států. Zavedla povinnou výměnu informací v oblasti přímých daní a zamezovala daňovým únikům v rámci nadnárodních společností. Tato směrnice byla mnohokrát novelizována, naposledy směrnicí č. 2006/98/EC³⁰ a v roce 2013 byla nahrazena směrnicí č. 2011/16/EC³¹ o správní spolupráci v oblasti daní. Tato nová směrnice se již vztahuje na všechny typy daní, které vybírají členské státy EU, a zavádí automatickou povinnou výměnu informací mezi státy.

Druhou významnou směrnicí přijatou v tomto období byla směrnice č. 76/308/EHS³² o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných daňových opatření. Stejně jako předchozí směrnice i tato prošla mnoha novelizacemi, až byla v roce 2012 nahrazena směrnicí č. 2010/24/EU³³ o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Směrnice vymezuje pravidla pro poskytování informací o pohledávkách, jejich vymáhání a uvalení předběžných opatření v rámci případných sporů.

²⁹ LÁCHOVÁ, Lenka, Ref. 15.

³⁰ Mutual assistance by Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums. *Europa: Summaries of EU legislation* [online]. 21.2.2007 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/other/133029_en.htm

³¹ ŠIROKÝ, Jan, ref. 6.

³² Směrnice Rady č. 76/308/EHS ze dne 15. března o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel. In: EUR-lex. [online] 1976 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://old.eur-lex.europa.eu>

³³ Council directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures. In: EUR-lex. [online] 2010 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu>

80. léta dvacátého století nepřinesla žádnou významnou právní úpravu, veškeré sbližování jednotlivých daňových systémů probíhalo pouze na úrovni států. Stále přetrvával problém z odlišného přístupu k oblasti transferových cen. Proto byla v roce 1990 podepsaná tzv. Arbitrážní konvence č. 90/436/EHS, která stanovuje metody a postupy při stanovení převodních cen mezi spojenými osobami a jejich výklad, aby nedocházelo k dvojímu zdanění mezi členskými státy EU. Na rozdíl od modelových Smluv stanovuje tříletou lhůtu pro vyřešení sporu plynoucího z transferových cen.³⁴ Konvence reaguje na Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy³⁵. Platnost konvence je vždy na 5 let³⁶, v současnosti je platná do roku 2015 a platí i pro nově přistoupivší státy³⁷.

Na počátku 90. let byl pod vedením bývalého nizozemského ministra financí Onna Rudinga sestaven výbor, který měl za úkol porovnat jednotlivé daňové systémy států Evropského společenství a vliv těchto systémů na daňovou konkurenci mezi jednotlivými státy, dále na volný pohyb zboží, služeb a kapitálu na vnitřním trhu ES. Ze zprávy tzv. Rudingova výboru vyplynulo, že je třeba odstranit mezinárodní dvojí zdanění a harmonizovat zdanění nadnárodních korporací a navíc je třeba omezit prostor pro daňové úniky pomocí implementace směrnic a nařízení upravujících oblast zdanění.

3.2 Úprava přímých daní na půdě Evropské unie

V následujícím textu budou popsány nejvýznamnější směrnice a nařízení, která upravují oblast přímých daní a zamezení dvojího zdanění u fyzických a právnických osob.

3.2.1 Vnitřní trh Evropské unie³⁸

Od svého založení v roce 1993 se jednotný trh³⁹ mnohem více otevřel konkurenci, vytvořil nová pracovní místa, přinesl přijatelnější ceny pro spotřebitele a umožnil podnikům a

³⁴ Arbitrážní konvence. FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční správa* [online]. [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Arbitrazni_konvence.pdf

³⁵ Přijata 1979 a po té několikrát revidována, naposledy v roce 2010, SOBOTKOVÁ, Veronika a Veronika SOLILOVÁ. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice: Koncept dokumentace dle Směrnice OECD. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2010 [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26637v35006-dokumentace-k-prevodnim-cenam-v-evropske-unii-a-ceske-republice/>

³⁶ Poprvé vstoupila v platnost v roce 1995

³⁷ *Finanční správa*, ref 33

³⁸ Založen Maastrichstskou smlouvou, která vstoupila v platnost v roce 1993

³⁹ Jednotný trh, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, služeb, kapitálu a osob

občanům široký výběr zboží a služeb.⁴⁰ Evropská unie ještě před jeho vznikem cítila potřebu regulovat vztahy mezi subjekty, které se na vnitřním trhu EU budou pohybovat. Ne jinak tomu bylo v oblasti přímých daní. Proto ještě v roce 1990 přijala dvě významné směrnice, s účinností od roku 1993.

První byla Směrnice o fúzích č. 90/424/EEC, jejím cílem bylo zabránit zdanění zisků vznikajících při fúzi dvou a více společností. Zisk vznikne při rozdílné hodnotě převáděných aktiv a pasiv a jejich hodnotami uváděnými v účetnictví. Za tímto účelem zaváděla směrnice jednotný daňový systém u fúzí a možnost odložit si daňovou povinnost, který vznikala při sloučení či rozdělení fúzovaných společností.

Do novely č. 2005/19/ES, která zavedla nové právní formy společností⁴¹, nebyly státy EU nuceny realizovat příhraniční fúze. Až vznik tzv. Evropských společenství zlukektivnil používání přeshraničních fúzí, neboť novela umožňovala přemístit sídlo a reorganizovat evropské společnosti a evropské družstevní společnosti v rámci Evropské unie bez jakýchkoliv daňových překážek⁴². Dále nově přeměny společností nebudou mít daňové dopady, snižuje podíl převádějící společnosti na kapitálu přijímající společnosti a hlavně zavádí se nový typ transakce fúzí „split-off“ (částečné rozdělení), převod jedné nebo více poboček společnosti do sesterské společnosti.

Směrnice o fúzích č. 90/434/EEC, byla v roce 2009 nahrazena směrnicí č. 2009/133/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států, která původní směrnici kodifikovala a zrovnoprávnila přeshraniční fúze a fúze, probíhající na území jednoho členského státu.

Druhou významnou směrnicí, přijatou v roce 1990, s účinností od roku 1993, byla směrnice č. 90/435/EEC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Jejím záměrem bylo odstranit dvojí zdanění zisku vypláceného společností jednoho státu EU do státu sídla mateřské společnosti, taktéž státu EU.

Směrnice zaručovala, že členský stát, buď nezdaní zisky dceřiné společnosti sídlící v jiném státě, nebo pokud tyto zisky zdaní, umožní mateřské společnosti snížit daňový základ o daň ze

⁴⁰ Vnitřní trh. *Europa: Přehled právních předpisů EU* [online]. [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/index_cs.htm

⁴¹ Evropská společnost, evropská družstevní společnost

⁴² NERUDOVA, Danuše, ref. 14

zisku, kterou dceřiná společnost zaplatila v jiném členském státě.⁴³ Dále rozdělený zisk dceřiné společnosti nebude podléhat srážkové dani. I přes tato ustanovení zůstala státům možnost upravit si v rámci národní legislativy tzv. nízkou kapitalizaci⁴⁴. Pravidla nízké kapitalizace mají zamezit spekulativnímu financování zejména mezinárodním společnostem vedoucím k nevhodné optimalizaci daňové zátěže, pomocí snižování daňových základů společností.⁴⁵ V roce 2003 byla směrnice novelizovaná směrnicí č. 2003/123/EC, ta reaguje na zavedení nových forem Evropských společností, rozšířila její působnost i na stálou provozovnu a postupně snižovala velikost podílu mateřské společnosti na dceřiné z původních 25 % na 10 %, s účinností od ledna 2009. Obdobně jako směrnice o fúzích byla i tato směrnice kodifikována a nahrazena směrnicí č. 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

V témže roce byla na doporučení OECD přijata pravidla CFC⁴⁶ (Controlled Foreign Corporation Regime) a FIF (foreign investment fund). Jedná se o hlavní nástroje boje proti daňovým únikům. Přestože nejsou na úrovni Evropské unie upraveny žádnými legislativními normami a vychází se pouze z doporučení organizace OECD.

První pravidlo CFC minimalizuje škodlivou daňovou konkurenci mezi podniky a brání společnostem, aby snižovaly domácí daňovou zátěž pomocí převádění zisků na dceřiné společnosti, které sídlí v zemích s nižším daňovým zatížením. Druhé pravidlo FIF stanovuje povinnosti daňovému rezidentu, kterému plyne ze zahraničí portfoliový úrok, účelem je eliminovat zisk z investičních fondů registrovaných v daňově zvýhodněných lokalitách.

3.2.2 Prohlubování harmonizace

Rok 2003 byl pro oblast zamezení dvojího zdanění u přímých daní velmi významný, neboť již platné směrnice o fúzích č. 90/434/EEC a směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností č. 90/435/EEC, byly významně novelizovány, anebo se na

⁴³ ŠIROKÝ, Jan, ref. 6.

⁴⁴ V české republice upraveno v § 25 odst. 1 písm. w) v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴⁵ Modelová Smlouva OECD je upravuje v čl. 10 - Úroky

⁴⁶ Poprvé byla CFC pravidla zavedena v roce 1937 ve Spojených státech amerických. Hlavním cílem pravidel bylo zdanit zisky ze zahraničních investic rezidentů USA, a zabránit tak odlivu daňových příjmů do ciziny, se kterým se vláda Spojených států začátkem 20. století potýkala. SOBOTKOVÁ, Veronika. Aplikace CFC pravidel ve vybraných zemích Evropské unie. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2010 [cit. 2014-06-08]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/index_cs.htm

novelizacích intenzivně pracovalo, aby upravovaly i nové typy evropských společností, Evropskou společnost⁴⁷ a Evropskou družstevní společnost⁴⁸.

Navíc byly přijaté další dvě významné směrnice pro oblast zamezení dvojího zdanění, jejímž úkolem bylo zamezit vzniku distorzí z přesunu kapitálových příjmů ze zemí EU do zemí s nízkým daňovým zatížením. Přijetí těchto směrnic předcházelo přijetí tzv. daňového balíčku upravujícího pravidla pro zdaňování korporací. Daňový balíček se skládal ze tří hlavních částí:⁴⁹

- a) Smluvená pravidla pro zdaňování korporací
- b) Opatření k dosažení vyššího stupně aproximace systémů zdaňování příjmů z úspor
- c) Dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

Nevýhodou daňového balíčku je jeho právní nevynutitelnost. Přesto se státy zavázaly k jeho dodržování a začlenění jeho obsahu do národních legislativ. Daňový balíček upravuje návod k rozpoznání tzv. škodlivých ustanovení, která zvýhodňovala nerezidenty, potencionální investory v jednotlivých zemích oproti jejím rezidentům. Státy měly za úkol zrušit škodlivé normy do konce roku 2005.

První ze směrnic roku 2003 byla směrnice č. 2003/48/EC o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru, vztahující se jen na fyzické osoby. Tato směrnice byla přijata, aby se zamezilo přesunům úspor fyzických osob do zemí s nízkým daňovým zatížením (například do tzv. daňových rájů⁵⁰). Státy mají povinnost poskytovat ostatním členským státům informace o úrocích vyplacených jejich rezidentům. Pokud tak neučiní, musí se srazit srážková daň, nejprve ve výši 15 % a od roku 2011 35 %. Za platbu úrokového charakteru se považují nejen úroky z vkladů a cenných papírů, ale veškeré formy úroků plynoucích z kolektivního investování a závazků. Směrnice se nevztahuje na dividendy.

K této směrnici a jejímu obsahu měly některé státy původní patnáctky⁵¹ výhrady. Ty podmínily přijetí dohod o výměně informací stejného rozsahu, jako má směrnice, s USA, Švýcarskem, Lichtenštejnskem, Andorou a San Marinem. Dohody se všemi státy kromě USA

⁴⁷ Zřízena nařízením Rady č 2157/2001 o statutu evropské společnosti (SE)

⁴⁸ Zřízeno nařízením Rady č. 1435/2003 o statutu evropské družstevní společnosti (SCE)

⁴⁹ NERUDOVA, Danuše, ref. 14

⁵⁰ Země, kde jsou zisky zahraničních podniků daněny minimálně a dividendy většinou vůbec.

⁵¹ Belgie, Rakousko a Lucembursko

se podařily uzavřít do konce roku 2004. V USA začal v roce 2010 platit zákon Foreign Account Tax Compliance Act⁵², který zakotvuje obdobné principy o výměně informací jako směrnice č. 2003/48/EC o zdanění příjmů z úspor.

Druhou významnou směrnicí roku 2003 byla směrnice č. 2003/49/EC o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Směrnice zavádí jednotný systém pro zdaňování popsanych příjmů v rámci skupin společností nezávisle na jejich umístění v EU. Dochází tak ke zrušení rozdílného daňového zatížení u společností patřících do jedné skupiny, ale sídlících v jiných unijních státech.

3.3 Evropský soudní dvůr a jeho vliv na oblast zamezení dvojího zdanění

Evropský soudní dvůr ovlivňoval svými rozhodnutími legislativu Evropského společenství a dnes i EU. Má nezastupitelnou roli při výkladu primárního a sekundárního práva od svého založení Římskými smlouvami v roce 1957. Evropský soudní dvůr rozhoduje v oblasti harmonizace přímých daní o předběžných otázkách (preliminary ruling) a o přímých žalobách (direct prosecution) fyzických osob, právnických osob, států a Evropské komise.

Přímé žaloby jsou formou sdělení zveřejňovány v Úředním věstníku EU a mohou mít podobu žaloby pro neplatnost, žaloby pro nečinnost nebo žaloby pro nesplnění povinností, které se podávají proti členským státům, pokud neimplementují směrnice do svých právních řádů. Ty nejsou významné pro spory plynoucí ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

Návrh na řízení o předběžných otázkách podávají soudy členských států EU. Návrh se podává, když vznikne spor v důsledku nejednoznačného výkladu některého ustanovení či aktu primárního či sekundárního práva a je třeba, aby soudní dvůr provedl závazný výklad, na jehož podkladě bude moci národní soud rozhodnout konkrétní kauzu. Výklad soudního dvora je závazný pro všechny státy Evropské Unie a je zveřejněn v Úředním věstníku EU i s popisem původního sporu. V této formě se řeší většina daňových sporů vyplývajících z předpisů EU.

Mezi nejčastější oblasti, které řeší Evropský soudní dvůr v rámci předběžných otázek, patří zdaňování přeshraničních zaměstnanců, zdanění dividend, aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění a aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech.

⁵² Zákon o zdaňování zahraničních účtů rezidentů USA, NERUDOVÁ, Danuše, ref. 14

Níže uvádím, dva významné rozsudky o předběžných otázkách týkajících se aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění.

3.3.1 D case C- 376/03⁵³

Spor vznikl, když si německý občan pořídil nemovitost v Nizozemí. Hodnota nemovitosti představovala zhruba 10 % majetku pana D. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Nizozemím a Německem neobsahovala ustanovení, díky kterému by si pan D mohl uplatnit odčitatelné položky proti příjmům podléhajícím dani z majetku jako nizozemský rezident. Tuto možnost naopak měli občané Belgie, neboť Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Belgií a Nizozemím tuto možnost svým občanům dávala a nestanovovala žádná kritéria. Pan D. považoval rozdílnou úpravu vyplývající z těchto smluv za diskriminační a pokládal to za porušení svobody volného pohybu kapitálu na vnitřním trhu Evropské unie, konkrétně porušení Čl. 56 a následujících Smlouvy o založení Evropského společenství.

Evropský soud vycházel ze situace, že pan D nebyl ve srovnatelné situaci jako rezident Nizozemí s odvoláním na jiný předchozí rozsudek Schumacker C-279/93. Ten uvádí, že diskriminací není odmítnutí poskytovat stejné výhody nerezidentům, jako mají rezidenti. Při srovnání situace pana D s nerezidenty jiných států, například s belgickými, kteří mohou díky Smlouvě mezi Belgií a Nizozemím využívat stejných výhod jako rezidenti Nizozemí, došel soud k závěru, že postavení belgického daňového rezidenta s majetkem v Nizozemí není srovnatelné s rezidenty z jiných členských států s obdobným majetkem nalézajícím se v Nizozemí. Proto nevzniká těmto rezidentům právo domáhat se stejných výhod, které plynou z bilaterální Smlouvy.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

1. *„Články 56 ES a 58 ES nebrání v právní úpravě, podle níž členský stát nepřiznává nerezidentům - poplatníkům, kteří mají podstatnou část svého majetku ve státě, kde mají bydliště nárok na výhody, které přiznává svým daňovým rezidentům.“*

2. *„Články 56 ES a 58 ES nebrání tomu, aby pravidlo stanovené v bilaterální smlouvě o zamezení dvojího zdanění, jako je pravidlo dotčené v původním řízení, bylo rozšířeno, za*

⁵³ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5.6.2005, věc C-376/03. In: InfoCuria [online] [cit. 2014-06-14]. Dostupné z <http://curia.europa.eu/>

takové situace a za takových okolností, jako jsou uvedena v původním řízení, na rezidenta členského státu, který není smluvní stranou této úmluvy.“

3.3.2 Damseux C-128/08⁵⁴

V letech 2005 - 2007 byl pan Damseaux daňovým rezidentem Belgie a zároveň příjemcem dividend od francouzské společnosti. Tyto dividendy podléhaly ve Francii srážkové dani ve výši 25%. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Francií a Belgickým královstvím, ale umožňovala uplatnit srážkovou daň u dividend pouze ve výši 15%, proto pan Damseaux požádal francouzskou stranu o vrácení v příslušné výši. Částka zbývající po uvedeném zdanění podléhala v Belgii zálohové dani z příjmů z movitého majetku ve výši 15 %, proti které nebylo možné započíst daň zaplacenou ve Francii. Pan Damseaux považoval postup belgického správce daně za diskriminační, neboť by došlo k dvojímu zdanění dividend pocházejících z jiného členského státu EU. Domácí belgické dividendy podléhaly zdanění pouze jednou a to ve výši 15%.

Evropský soudní dvůr rozhodl, že není příslušný k výkladu daňových smluv mezi členskými státy EU, a ani není příslušný k rozhodování o případném porušení těchto opatření. Rovněž zdůraznil, že případné nevýhody plynoucí pro daňové poplatníky z uplatnění výkonu práv dvou států nepředstavují porušení volného pohybu kapitálu nebo jiných svobod stanovených ve Smlouvě o ES. Dále Evropský soudní dvůr zdůraznil, že evropské právo v současné době neobsahuje žádná kritéria rozdělující pravomoc mezi členskými státy, která by zamezila dvojímu zdanění v rámci EU.

Rozsudek senátu prvního stupně je uveden níže:

„Vzhledem k tomu, že právo Společenství ve svém současném stavu a v takové situaci, jako je situace v původním řízení, nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění uvnitř Evropského společenství, článek 56 ES nebrání takové dvojstranné daňové smlouvě, jako je smlouva dotčená v původním řízení, na základě které mohou být dividendy vyplácené společností usazenou v členském státě akcionáři, který je rezidentem v jiném členském státě, zdaněny v obou členských státech

⁵⁴ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16.7.2009, věc C-128/08. In: InfoCuria [online] [cit. 2014-06-14]. Dostupné z <http://curia.europa.eu/>

a která nestanoví, že má být členskému státu bydliště akcionáře uložena bezpodmínečná povinnost zamezit z toho vyplývajícímu dvojímu právnímu zdanění.“

Ani v jednom z výše uvedených rozsudků nebylo rozhodnuto ve prospěch žadatele. V druhém případě soud dokonce rozhodl, že není příslušný rozhodovat o sporech plynoucích z bilaterálních Smluv. Přesto mají tyto Smlouvy, jak vyplývá z prvně popsaneho případu vliv na vnitřní trh EU a svobody, na kterých je postaven.

3.4 Shrnutí

Evropská unie spolupracuje úzce s OECD a přijímá její doporučení jako součást své daňové politiky, čímž jsou přímo i nepřímo ovlivněny daňové soustavy zemí EU. Nařízení a směrnice vydaná Evropskou unií jsou součástí daňových řádů jednotlivých států a jejich aplikace je přímo vynutitelná prostřednictvím rozsudků Evropského soudu. Jak z výše popsaneho vyplývá, občané Evropské unie se domáhají u Evropského soudu aplikace základních práv a svobod plynoucích ze základů Evropské unie i na bilaterální Smlouvy, kterou mezi sebou uzavřely dva státy EU. Zjistila jsem, že Evropský soud rozhoduje i o Smlouvách o zamezení dvojího zdanění a o své příslušnosti tuto problematiku vůbec řešit. Na to aby bylo možné podat fundovaný závěr o rozsudcích Evropského soudního dvora v oblasti Smluv o zamezení dvojího zdanění, bylo by třeba prozkoumat více rozhodnutí na toto téma, a to není předmětem této práce.

Vliv OECD byl patrný při tvorbě většiny důležitých směrnic, protože zakladatelské země Společenství národů byly současně i zakladatelskými zeměmi organizace OECD. Některé evropské státy⁵⁵ stály u zrodu OECD a později vstoupily do Evropského společenství, kde stejně jako na půdě OECD prosazovaly své daňové zájmy, jiné naopak vstoupily do obou organizací až v pozdějších letech, většina z nich až po rozpadu komunistického bloku. Zbylé členské státy Evropské unie sice nejsou členskými zeměmi OECD, ale kromě ostrovních států Malty a Kypru, uvádějí své výhrady k modelové Smlouvě OECD, jak vyplývá z následujícího textu práce. Z toho důvodu jsou legislativní akty vydávané na půdě Evropského společenství taktéž prací organizace OECD.

⁵⁵ Vstup jednotlivých států do OECD: List of OECD Member countries: Ratification of the Convention on the OECD. OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-08]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

4 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění

4.1 Historický vývoj modelové Smlouvy OSN

Evropa v první polovině 20. století byla zmítaná mezinárodními válečnými konflikty, které vyvrcholily vypuknutím druhé světové války v roce 1939. Hrůzy, které tato válka přinesla, vedly po jejím skončení k založení Organizace spojených národů, která si kladla za cíl zachovat mezinárodní mír a bezpečnost a zajistit mezinárodní ekonomickou spolupráci. OSN byla zřízena jako nástupce Společenství národů, jinak také Liga národů.

Společenství národů začalo krátce po svém založení v roce 1920⁵⁶ pracovat na vytvoření dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. V roce 1921 byla vypracována studie o aspektech mezinárodního dvojího zdanění. Výsledkem práce společenství národů v letech 1922 - 1927 byl návrh několika smluv: „*Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku*“, „*Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech daně dědické*“, „*Bilaterální smlouvy o administrativní pomoci v oblasti zdaňování*“ a „*Bilaterální smlouvy o pomoci v oblasti výběru daní*“.⁵⁷ Přestože nedošlo k jejich uvedení do praxe, utvrdily se členské státy Společenství národů, že je třeba vytvořit jednotná pravidla pro zdaňování příhraničních aktivit.

To se nestihlo před vypuknutím Druhé světové války, ale až v roce 1940 na konferenci v Mexiku, kde byly světu představeny - „*Model bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů*“ a „*Model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní*“. Smlouva o zamezení dvojího zdanění neobsahovala zdanění úroků, dividend, licenčních poplatků a důchodů, ty byly do Smlouvy včleněny v roce 1946 na konferenci v Londýně, nyní už pod hlavičkou OSN⁵⁸. Práce na modelových Smlouvách zaměřených na mezinárodní zdanění probíhaly pod taktovkou OSN do roku 1954, kdy byly přesunuty do Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (dále jen „OEEC“), ta se v roce 1961 změnila na OECD.

⁵⁶ *The World Book student information finder*. 1990 rev. print. Chicago: World Book, 1990-c1993, v. <1-2 >. ISBN 07166324702.

⁵⁷ NERUDOVA, Danuše, ref. 14

⁵⁸ Poprvé jednala 7.1 1946 Kronika 1945-1950. ESNER, Jan. *Studená válka* [online]. [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <http://studena.valka.cz/kronika.htm>

Krátce po vzniku OECD OSN opět začíná pracovat na modelu Smluv o zamezení dvojího zdanění, neboť je třeba podpořit investice do rozvojových zemí. K těmto účelům není vhodná modelová Smlouva OECD. Po několikaletém jednání byla Modelová Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi přijata v Ženevě v roce 1979. Na její tvorbě se podílely členské státy OSN⁵⁹.

4.1.1.1 Struktura Modelové Smlouvy OSN

Modelovou Smlouvu OSN mezi sebou uzavírají státy v případě, když na jedné straně stojí stát rozvojový a na druhé stát vyspělý. Účelem těchto smluv je zajistit potřeby rozvojových zemí, zvýšit množství investic a zároveň zajistit, aby byly zisky, alespoň částečně zdaněny ve státě zdroje, v rozvojovém státě. Smlouva obsahuje 29 článků.

Přehled ustanovení Smlouvy⁶⁰

Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Personal Scope);

Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);

Článek 3 - Všeobecné Definiční (General Definitions);

Článek 4 - Rezident (Resident);

Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment);

Článek 6 - Příjmy nemovitého majetku (Income from immovable property);

Článek 7 - Zisky podniků (Business profits);

Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport) - alternativa 8A a 8B;

Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises);

Článek 10 - Dividendy (Dividends);

Článek 11 - Úroky (Interest);

Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties);

Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);

Článek 14 - Nezávislá povolání (Independent Personal Services)¹⁵;

Článek 15 - Závislá činnost (Dependent Personal Services);

⁵⁹ Více než 150 států světa.

⁶⁰ NERUDOVA, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2007 [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/?#heading2>

- Článek 16 - Tantiémy (Directors' Fees);
- Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 18 - Penze (Pensions) - alternativa 18A a 18B;
- Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 20 - Studenti (Students);
- Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 22 - Majetek (Capital);
- Článek 23
- 23A metoda vynětí (Exemption Method),
 - 23B metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 24 - Zákaz diskriminace (Non-discrimination);
- Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);
- Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information);
- Článek 27 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);
- Článek 28 - Vstup v platnost (Entry into force);
- Článek 29 - Výpověď (Termination).

4.2 Historický vývoj modelové Smlouvy OECD

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj byla založena v roce 1961 jako nástupce společnosti OEEC. Hlavním cílem OECD byla a je ekonomická spolupráce jejích členů, rozvoj a stabilizace finančních trhů a snížení nezaměstnanosti. Součástí těchto snah jsou i práce v oblasti zamezení dvojího zdanění. OECD je jedinečným fórem, v němž působí společně vlády 34⁶¹ tržních demokracií při řešení ekonomických, sociálních a řídicích problémů, které sebou přináší globalizace, ale také při využívání jejich možností.⁶²

Práce započaly v roce 1956 zřízením fiskální komise, jejímž hlavním úkolem bylo pracovat na modelu smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která by nahradila dosavadní smlouvy. Ty mezi sebou uzavíraly členské státy OEEC, později OECD, a jejich struktura a obsah nebyly jednotné. Výsledkem činnosti fiskální komise byla „*Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku*“, kterou OECD přijala v roce 1963. Členské státy na základě této modelové Smlouvy zrevidovaly již stávající bilaterální Smlouvy, které měly uzavřeny mezi sebou. Revize stávajících smluv a světový vývoj v přeshraničním obchodě vedl nakonec k prvnímu doplnění původního modelu Smlouvy v roce 1977.

⁶¹ OECD. *OECD.org* [online]. 2007 [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/general/38406764.pdf> plus 4 členské státy vstoupily v roce 2010 – Chile, Izrael, Estonsko a Slovinsko

⁶² OECD, ref. 60.

Změny v ekonomickém vývoji, globalizace, nové členské státy OECD a jejich připomínky vedly do konce dvacátého století k dalším menším a obsáhlejšími revizím modelu Smlouvy. Ke dvěma velkým revizím došlo v průběhu devadesátých let. První byla v roce 1992 a druhá v roce 1997, tato revize zahrnovala už i připomínky zemí, které nejsou členy OECD, ale uzavírají Smlouvy o zamezení dvojího zdanění dle tohoto modelu.

4.2.1.1 *Struktura Modelové Smlouvy OECD*

Současná modelová Smlouva se skládá z 31 článků. Ve všech bilaterálních Smlouvách však nenalezneme tento počet, neboť státy upravují jen některé části a nemají potřebu zahrnovat vše. Modelová Smlouva OECD jim slouží jako inspirace při uzavírání bilaterálních dohod a je pro obě strany snazší se na Smlouvě dohodnout. Většina států Evropské Unie jsou členskými zeměmi OECD.

Přehled ustanovení Smlouvy⁶³

- Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered);
- Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);
- Článek 3 - Všeobecné definice (General Definitions);
- Článek 4 - Rezident (Resident);
- Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment);
- Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 - Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 – Vodní a letecká doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport);
- Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises);
- Článek 10 - Dividendy (Dividends);
- Článek 11 - Úroky (Interest);
- Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties);
- Článek 13 - Zcizení majetku (Capital gains);
- Článek 14 - Vypuštění¹²;
- Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání (Income from employment);
- Článek 16 - Tantiémy (Directors' fees);
- Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 18 - Penze (Pensions);
- Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 20 - Studenti (Students);
- Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 22 - Majetek (Capital);
- Článek 23 - Vyloučení dvojího zdanění - 23A metoda vynětí (Exemption Method),
- 23B metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 24 – Zásada rovného nakládání (Non-discrimination);
- Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);
- Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information);
- Článek 27 - *Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes);*

⁶³ Modelová Smlouva OECD

Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);

Článek 29 - Územní působnost (Territorial extension);

Článek 30 - Vstup v platnost (Entry into force);

Článek 31 - Výpověď (Termination).

4.2.1.2 Hlavní rozdíly mezi modelovou Smlouvou OSN a OECD

Modelové Smlouvy OSN a OECD jsou si velmi podobné, neboť modelová Smlouva OSN byla vypracována na podkladě modelové Smlouvy OECD. Modelová Smlouva OSN reflektuje potřeby rozvojových zemí. Mezi hlavní rozdíly patří úpravy zdanění ve státě zdroje, stálá provozovna, zisky podniků, dividendy, úroky, licenční poplatky a ostatní příjmy.

Zdanění ve státě zdroje

Na rozdíl od modelové Smlouvy OECD klade modelová Smlouva OSN důraz na vybírání daní ve státě zdroje a ne státě rezidentce poplatníka, díky čemuž zůstávají zisky v rozvojové zemi. Zároveň stanovuje modelová Smlouva také několik podmínek. Zisky zahraničních rezidentů nesmí podléhat vysokým sazbám, aby nedošlo k odrazení od dalších investic. Danit se smí pouze čisté příjmy z majetku, očištěné o náklady spojené s jejich dosažením a poslední podmínkou je, že část příjmu připadne také zemi, která poskytuje kapitál.

Stálá provozovna a zisky podniků

V modelu OSN je obsažena širší definice stálé provozovny, za tu jsou považovány navíc zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží a obchodování, ale i pojišťovací společnosti, sídlící ve druhém smluvním státě a poskytující pojištění ve státě rozvojovém. Modelová Smlouva OSN předpokládá kratší dobu pro vznik stálé provozovny, postačí pouze 6 měsíců oproti 12 měsícům stanoveným v modelové Smlouvě OECD.

Zisky podniků jsou často spojené se stálou provozovnou. Pokud podnik podniká prostřednictvím stálé provozovny, jsou zisky přičitatelné k této provozovně či příjmy z prodeje zboží této provozovny zdaněny ve státě, kde je provozovna umístěna.

Dividendy, úroky a licenční poplatky

Modelová Smlouva OSN neupravuje srážkovou daň a proto zdanění v této oblasti je čistě na bilaterálních dohodách mezi jednotlivými státy. U licenčních poplatků dává modelová Smlouva OSN možnost danit do určité výše z hrubé částky ve státě zdroje, na rozdíl od modelové Smlouvy OECD, která vyžaduje danění ve státě rezidence

Ostatní příjmy

Ostatní příjmy jsou dle modelové Smlouvy OSN zdaňovány ve státě zdroje, na rozdíl od modelové Smlouvy OECD, tam podléhají dani ve státě rezidence.

4.3 Modelová Smlouva EU⁶⁴

Taktéž Evropská unie začala reagovat na vznikající přeshraniční problémy, kterým čelily fyzické a právnické osoby podnikající v rámci vnitřního trhu Evropské unie. Evropská Komise (dále jen „Komise“) zvažovala vznik možných problémů mezi Smlouvou o založení Evropského společenství a dvoustrannými Smlouvami, které uzavřely členské státy EU mezi sebou a s ostatními zeměmi. V roce 2001 vypracovala Komise studii o zdanění společností, jejíž součástí byla i otázka rovného zacházení s obyvateli EU a uplatňování bilaterálních smluv v situacích, kdy jsou zapojeny více než dvě země.

Výsledky další studie předložila Komise v roce 2005, jednalo se o právní analýzu problémů ze smluv o zamezení dvojího zdanění, zejména dopad některých rozhodnutí Evropského soudního dvora. Na základě tohoto dokumentu předložila Komise vlastní verzi modelové Smlouvy OECD, upravenou pro potřeby států EU, která by nahradila dvoustranné Smlouvy, jež mezi sebou uzavřely státy EU v oblasti zamezení dvojího zdanění. Smlouva doposud nebyla přijata. Případné soudní spory vyplývající z rozdílných smluv o zamezení dvojího zdanění i nadále řeší Evropský soudní dvůr.

4.4 Severská smlouva⁶⁵

Státy Dánsko, Finsko, Švédsko, Norsko a Island uzavřely v roce 1962 Smlouvu o spolupráci (například v oblastech: kultury, práva, obchodu, práce a mnoha dalších), jejíž součástí jsou i ustanovení o zamezení dvojímu zdanění. Tato smlouva byla již mnohokrát revidována, aby byla v souladu s právy jednotlivých zemí, neboť nemůže jít nad rámec vnitrostátních právních předpisů. Poslední velká revize byla v roce 1995.

⁶⁴ Double taxation conventions. EUROPEAN COMMISSION. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. 16.6.2014 [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_taxation_conventions/index_en.htm

⁶⁵ General information on Nordisk eTax. *Nordisk eTax* [online]. [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/hem.asp&c=sve&l=eng> a The Helsinki Treaty. *NORDEN. Norden* [online]. [cit. 2014-06-01]. Dostupné z: <http://www.norden.org/en/about-nordic-co-operation/agreements/treaties-and-agreements/basic-agreement/the-helsinki-treaty>

4.5 Modelová Smlouva OECD podrobně⁶⁶

Než popíše jednotlivé články Smlouvy a výhrady jednotlivých států Evropské unie, je třeba určit, které státy Evropské unie jsou členy organizace OECD a které ne.

V roce 1996 rozhodl Výbor pro fiskální záležitosti, že bude každoročně pořádat setkání expertů z členských a některých nečlenských zemí, aby se vyjádřili k současné podobě modelové Smlouvy, případně jí zrevidovali. Nečlenské země měly také výhrady k modelové Smlouvě, neboť byly mezi pozvanými nečlenskými zeměmi státy EU, jsou jejich výhrady zahrnuty dále v textu. V následujícím textu nejsou zmíněné ostrovní státy Kypr a Malta, neboť ty nepatřily mezi vybrané státy a jejich výhrady nejsou uvedeny v Komentáři k modelové Smlouvě.

⁶⁶ Následující kapitoly jsou vypracovány na základě publikace *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze : 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, xv, 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2., (dále jen Komentář). Nejsou zde uvedeny všechny výhrady, jen ty nejvýznamnější připomínky. Text modelové Smlouvy je ve znění k 17.6.2008 (dále také „modelová Smlouva z roku 2008“)

Tabulka 2 Rozdělení států EU na členské a nečlenské státy OECD

Členské země OECD ⁶⁷	Členské země OECD	Nečlenské země s výhradami ⁶⁸	Nečlenské země bez výhrad
Belgie	Nizozemí ⁶⁹	Bulharsko	Kypr
Česká republika ⁷⁰	Polsko	Estonsko ⁷¹	Malta
Dánsko ⁷²	Portugalsko	Chorvatsko	
Finsko	Rakousko	Litva	
Francie ⁷³	Řecko	Lotyšsko ⁷⁴	
Irsko	Slovensko ⁷⁵	Rumunsko	
Itálie	Španělsko	Slovinsko ⁷⁶	
Lucembursko	Švédsko		
Maďarsko	Velká Británie		
Německo ⁷⁷			

Zdroj: Vlastní tvorba

4.5.1 Rozsah a působnost Smlouvy

4.5.1.1 Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje

Smlouvy se vztahují na rezidenty jednoho nebo obou smluvních států, není podstatné, zda se jedná o občany, jak bylo dříve ve smlouvách obvyklé, ale o to zda je osoba považována za rezidenta státu Smlouvy. Určení rezidentství je upraveno článku 4 - Rezident.

Výhrady

K tomuto článku nemají státy EU žádné výhrady.

4.5.1.2 Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje

V bilaterálních Smlouvách státy určují, na které daně se bude Smlouva vztahovat. Mohou buď uvést konkrétní daně, nebo naopak napsat, že Smlouva se bude vztahovat i na daně obdobného

⁶⁷ Seznam členských zemí OECD z roku 2007. OECD, ref. 60.

⁶⁸ AFFAIRS, OECD Committee on Fiscal. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010* [online]. Full version (as it read on 22 July 2010). S.l.: [s.n.], 2012 [cit. 2014-05-26]. ISBN 978-926-4175-174.

⁶⁹ V textu taktéž „Nizozemské království“

⁷⁰ V textu taktéž „ČR“

⁷¹ Estonsko člen OECD od roku 2010, z důvodu stárí zdroje informací je s ním v textu zacházeno jako s nečlenskou zemí, OECD, ref. 60.

⁷² V textu taktéž „Dánské království“

⁷³ V textu taktéž „Francouzská republika“

⁷⁴ V textu taktéž „Lotyšská republika“

⁷⁵ V textu taktéž „Slovenská republika.“

⁷⁶ Slovinsko člen OECD od roku 2010 z důvodu stárí zdroje informací je s ním v textu zacházeno jako s nečlenskou zemí, OECD, ref. 60.

⁷⁷ V textu taktéž „Spolková republika Německo“

charakteru, které ve výčtu nejsou uvedeny. Primárně Smlouva upravuje daně z majetku a daně příjmu⁷⁸, dosaženého v jednom nebo obou státech, který podléhá zdanění v jednom nebo obou smluvních státech. Zdanění budou podléhat jak daně vybírané na centrální úrovni, tak daně vybírané nižšími samosprávnými celky. Není podstatné, jakým způsobem budou daně vybírány, zda srážkou u zdroje nebo v rámci daňových příznání.

Článek dále předpokládá budoucí změny v legislativách smluvních států, nové daně musí být stejného charakteru jako daně ve Smlouvě upravené. Povinností smluvního státu je informovat druhý smluvní stát o významných změnách v domácí legislativě. Informovat by státy měly nejen o přijatých legislativních změnách, ale i o významných soudních rozhodnutích, která mají vliv na daňovou politiku státu.

Pojistné na sociální zabezpečení a jiné obdobné poplatky by neměly být považovány za daně ze mzdy, přestože jsou v přímé souvislosti s dosaženým příjmem. Jinak tomu je u úroků a sankčních poplatků, ty jsou totiž některými státy považovány za daně.

Výhrady

Výhrady k tomuto článku Smlouvy mělo z členských států OECD jen Řecko a to, že by se pod tento článek neměly zahrnovat daně z vyplacených mezd a platů, neboť ty by neměly být považovány za daně z příjmu. Dále z nečlenských států Rumunsko, které bude mít právo zahrnout daně uvalené na úrovni správních jednotek, Litva a Lotyšsko společně s nimi nesouhlasí se zahrnutím daní z celkového objemu platů a mezd vyplacených podniky, a proto je do Smlouvy nezahrnou.

4.5.2 Definice

4.5.2.1 Článek 3 - Všeobecné Definice

Ne všechny významné výrazy jsou uvedeny v tomto článku, některé jako například Stálá provozovna jsou vymezeny ve vlastním článku (článek 5 – Stálá provozovna). Jsou zde nadefinovány pojmy, se kterými následně Smlouvy pracují a u kterých je důležité mít jednotný výklad, aby nedocházelo k soudním sporům plynoucím z rozdílného výkladu Smluv. Modelová Smlouva neupravuje termíny „jeden a druhý smluvní stát“, které pod tento článek státy taktéž zařazují. Dále v tomto článku bývají uvedeny názvy smluvních států a rozsah, co tyto pojmy znamenají.

⁷⁸ Od termínu přímé daně bylo upuštěno, neboť byl nejednoznačný.

Modelová Smlouva obsahuje termíny:

- Osoba – jedná se o demonstrativní výčet osob, které Smlouva označuje pojmem osoba, přímo jsou uvedeny fyzické osoby, společnosti a ostatní druhy subjektů. Výraz Společnost je dále definován v následujícím bodě.
- Společnost – jedná se o jakoukoliv právnickou osobu dle národní úpravy státu Smlouvy
- Podnik – vztahuje se k činnosti, kterou podnik vykonává. Pojem činnost nalezneme nadefinovány jen v některých bilaterálních Smlouvách⁷⁹.
- Mezinárodní doprava – definice uvedená v modelové Smlouvě je širší než je běžné z důvodu, aby státy mohly podrobit zdanění pouze tu dopravu, která se nachází na jejich území. Definice zahrnuje dopravu osob a přepravu zboží lodí a letadlem. Právo zdanit zisk má stát, na jehož území se nachází skutečné sídlo vedení, pokud se přeprava neprovádí pouze na území druhého státu.
- Příslušný orgán – jedná se o orgány, pod jejichž působnost spadá výkon práv a povinností vyplývajících z bilaterálních Smluv. Může se jednat jak o centrální orgány, tak orgány na nižší úrovni, delegace kompetencí se provádí v rámci jednotlivých států.
- Státní příslušník – definuje státní příslušnost nebo občanství fyzických nebo právnických osob dle legislativ jednotlivých států Smluv
- Činnost – tento výraz lze vykládat jako poskytování služeb a výkon jiných činností nezávislého charakteru. Činnost tohoto charakteru zakládá podnik. Od zrušení článku 14 - Nezávislá povolání se vztahuje výklad výrazu činnost i na nezávislá povolání. Státy však často mají článek 14 zahrnutý do svých bilaterálních Smluv a neupravují tento výraz ve všeobecných ustanoveních.

Na závěr článek poskytuje obecné pravidlo k výkladu pojmů, jež jsou součástí Smluv, ale nejsou přímo nadefinovány. Při výkladu se vždy bude vycházet z daňových zákonů států Smluv, nelze se tedy při výkladu opřít o jiné než daňové zákony státu, jehož orgány výklad provádějí.

Výhrady

Krom jiných měly výhrady k tomuto článku Itálie a Portugalsko, kteří si vymíňují právo nezahrnout pojmy podnik a činnost do svých Smluv, neboť si chtějí ponechat článek 14 -

⁷⁹ Je uvedena v nových Smlouvách, například mezi ČR a Slovenskem nebo mezi ČR a Dánskem

Nezávislá povolání jako součást svých Smluv. Dále Rumunsko, které nahrazuje ve svých Smlouvách státní příslušnost pojmem občanství.

Chorvatsko a Bulharsko si přejí zahrnout pod mezinárodní dopravu i silniční a železniční dopravu. Bulharsko se bude nadále snažit zahrnout do bilaterálních Smluv pojem zisky podniků, který bude znamenat, jak příjem fyzické, tak právnické osoby plynoucí z podniku nebo ze stálé provozovny.

4.5.2.2 Článek 4 - Rezident

Určení rezidentství je jedním z klíčových bodů, které musejí být splněny pro aplikaci Smluv. Na základě tohoto článku lze stanovit, na koho se obsah Smlouvy vztahuje a rozřešit spory vznikající z dvojího zdanění osob, jež jsou rezidenty obou států (například dvojí občanství) a rozřešit problém dvojího zdanění vznikajícího v důsledku zdanění ve státě zdroje (sídla) a státě rezidence osoby.

Smlouva definuje pojem rezident – jako každou osobu, která je dle národního státu určena za rezidenta, to znamená, zda splňuje kritéria rezidentství (místo pobytu, sídlo vedení společnosti a další) uvedená v národních legislativách. Nevztahuje se na osoby, které jsou zdaněny pouze z důvodu zdroje příjmů či majetku zde umístěného. Stát, ve kterém je osoba rezidentem, po té může danit veškeré celosvětové příjmy, kterých rezident dosáhl za dané zdaňovací období.

Smlouva k určení rezidentství fyzických osob stanovuje 4 kritéria, jejichž postupnou aplikací by se mělo dojít k určení rezidentství fyzické osoby, která je rezidentem obou smluvních států, splňuje národní legislativní kritéria pro získání rezidentství a mohlo by tak dojít k jejímu dvojímu zdanění příjmů.

- a) Středisko životních zájmů - osoba bude rezidentem toho státu, v němž má stálý byt, pokud má stálý byt v obou státech, zkoumají se hospodářské a osobní vztahy.
- b) Pokud osoba nemá v žádném smluvním státě stálý byt, hledí se na to, kde se osoba obvykle zdržuje. Toto kritérium se dále použije v případě, když jsou dva stálé byty, ale není možné rozhodnout o hospodářských a osobních vztazích dané osoby. Smlouvy nestanovují délku období, v rámci kterého má dojít ke srovnání délky pobytu.
- c) Jestliže není možné rozhodnout ani na základě obvyklého zdržení osoby, zkoumá se národnost fyzické osoby.

- d) Poslední možností, kterou státy mají, je vzájemná dohoda úřadů, které mají na starosti výběr daní ve státě. Bude se jednat o případy, kdy osoba je příslušníkem třetího státu, který není signatářem bilaterální Smlouvy.

U právnických osob je situace poněkud jednodušší, neboť v případě rezidentství v obou smluvních státech se rozhoduje na základě skutečného sídla vedení právnické osoby. Jedná se o místo, kde jsou vykonávána klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí společnosti.

Výhrady

Francie a Německo si vyhrazují právo změnit článek Smlouvy v souvislosti s partneshipem (spoluúčastí). Francie uzná partnership za svého rezidenta a přizná mu výhody z toho plynoucí pouze, pokud bude tato entita v souladu s francouzským daňovým legislativním rámcem, bude splňovat francouzské definice. Německo naproti tomu řeší situaci, kdy se jedná o určení rezidenta na základě jeho skutečného sídla vedení.

Litva, Estonsko a Lotyšsko si přejí uvést místo zapsání subjektu (fyzické osoby). Bulharsko si přeje podrobit právnickou osobu testem místa zapsání a navíc začlenit do Smluv ustanovení odkazující na stát, ve kterém právnická osoba vznikla.

4.5.2.3 Článek 5 - Stálá provozovna

Tento článek definuje pojem stálá provozovna, aby jeden smluvní stát mohl zdanit zisky podniku rezidenta druhého smluvního státu. Stálá provozovna je definována jako stálé místo podnikání (budovy, stroje či zařízení), jehož prostřednictvím je zcela nebo z části vykonávána podnikatelská činnost. Předpokládá se jistá stálost v čase, nejedná se pouze o dočasnou podnikatelskou činnost, ve většině případů se předpokládá doba trvání delší než 6 měsíců, ale státy si mohou pro vznik stálé provozovny stanovit i delší interval. Není nutné, aby bylo této doby dosaženo v kuse, často se předpokládá, že se činnost může poskytovat opakovaně v krátkých časových úsecích, pak je jen otázkou, zda v tomto případě došlo k překročení lhůty stanovené v bilaterální Smlouvě.

V druhém odstavci tohoto článku je sepsán seznam příkladů, kdy dochází vzniku stálé provozovny.

- Místo vedení
- Závod
- Kancelář
- Továrna
- Dílna
- Důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo těžby přírodních zdrojů

U posledních jmenovaných mohou státy Smlouvy sjednat další podmínky, za jakých stálá provozovna vznikne či nevznikne. Některé státy používají na místo pojmu závod výraz pobočka⁸⁰.

Proto, aby vznikla stálá provozovna u stavenišť a stavebních nebo instalačních projektů je stanoven v modelové Smlouvě časový test 12 měsíců. Jednotlivé státy si tento časový test dále upravují v rámci dvoustranných Smluv. U dílen či kanceláří, které jsou součástí těchto stavenišť, či projektů se zkoumá časový test taktéž, pokud však je dílna či kancelář využívaná k více projektům či stavbám zároveň, dochází tak také ke vzniku stálé provozovny. Do časového testu se započítávají i přípravné práce a dokončovací práce, hledí se na to jako na jeden celek.

I podnikatelská činnost může vést ke vzniku stálé provozovny, proto modelová Smlouva říká, kdy stálá provozovna nevznikne nikdy. Jedná se o případy, kdy jsou prostory využívané pouze ke skladování, ať už za účelem dodání do jiného podniku ke zpracování nebo dodání jinam, pro pomocné a přípravné činnosti. Dále prostory určené k vystavování nebo místo sloužící ke sběru informací a nákupu zboží. Jedná se o činnosti, které jsou pouze pomocného charakteru a v rámci nichž nedochází k dosažení zisku. To znamená například, že servisní střediska, kde dochází také v rámci servisu k prodeji výrobků a služeb, už zakládají vznik stálé provozovny.

Posledním jmenovaným způsobem vzniku stálé provozovny je jednání pomocí závislého zástupce, který jedná na účet podniku a jeho jménem uzavírá kontrakty, i když nesplňuje ustanovení o stálém místě podnikání. Jedná se o osobu, která podléhá kontrole ze strany podniku a je na něm ekonomicky či právně závislá. To se nebude týkat dceřiné společnosti. Její existence sama o sobě není důvodem vzniku stálé provozovny, neboť pro účely zdanění je

⁸⁰ Uvedeno v Smlouvě mezi Českou republikou a Slovenskem

považována za nezávislou účetní entitu. Naopak, pokud mateřská společnost využívá prostory dceřiné společnosti k vlastním účelům, toto používání již stálou provozovnu založit může.

Naproti tomu nezávislý zástupce (makléř, generální komisionář či jiný nezávislý zástupce) nezakládá vznik stálé provozovny, pokud tak jedná v rámci své vlastní podnikatelské činnosti, není relevantní, zda zastupuje více subjektů anebo jen jeden. Nezávislost by měla být ekonomická i právní.

Výhrady

Tento článek byl pro mnoho států velmi kontroverzní, a proto mnoho z nich k němu má výhrady. Některé pouze terminologické, jiné i obsahové.

Řecko a Portugalsko chtějí, aby ke vzniku stálé provozovny u stavenišť a stavebních nebo instalačních projektů stačilo 6 oproti 12 měsícům. Oba státy navíc dodávají, že do této kategorie patří i dohled a poradenská činnost, pokud je spojena se stavební činností po dobu nejméně 6 měsíců a v Řecku postačí dokonce jen 3 měsíce, pokud je zároveň používané vědecké vybavení nebo je realizováno více projektů najednou. Dozor a poradenskou činnost považují za vznik stálé provozovny také Litva, Slovensko a Lotyšsko, které stejně jako Portugalsko používá šesti měsíční test. Slovensko a Polsko rozšiřuje pojem staveniště nebo stavební či instalační projekty o montážní projekty. Bulharsko naproti tomu nemá stanovenou lhůtu k tomu, aby staveniště a stavební, montážní a instalační projekt zakládaly vznik stálé provozovny. Ve Slovinsku je tento test nastaven na 12 měsíců a ve Španělsku ke vzniku stálé provozovny stačí její trvalost, nemusí to být nutně déle než 12 měsíců. To se naopak vyžaduje u dohledu nad stavenišťem a stavebním a instalačním projektem.

Časový test upravují nečlenské státy i u poskytování služeb. Litva a Bulharsko požadují, aby služby byly poskytovány nejméně 6 měsíců, tato lhůta nemusí být nepřetržitá, jen musí být splněna ve 12 měsících.

U nezávislých povolání, která dříve spadala pod článek 14 – Nezávislá povolání a jsou nyní podřazena pod článek 5 – Stálá provozovna, musí být splněn časový test 183 dní v jakýchkoliv dvanácti měsících ve státech Lotyšsko, Bulharsko a Estonsko. V Lotyšsku se jedná o právnické i fyzické osoby, u ostatních jen o fyzické.

Speciální ustanovení týkající se těžby a průzkumu uhlovodíků zahrnují přímořské státy Velká Británie, Irsko a Dánsko. Dále si i Litva a Lotyšsko jako pobřežní státy vyhrazují právu začlenit ustanovení týkající se výzkumu a těžby přírodních zdrojů z mořského dna. Stejně tak

Bulharsko považuje za vznik stálé provozovny práci vrtné soustavy nebo lodi určené k výzkumu přírodních zdrojů, pokud je její práce delší, než trvá dojednaná instalace těchto zařízení.

Česká republika a Slovenská republika si vyhrazují právo rozšířit aplikaci zásady stálého místa podnikání na dohody o poskytování služeb pro významné časové období.

Litva a Slovinsko zpřesňují pojem zprostředkovatel, jedná se o osobu zastupující výhradně jeden podnik, nejedná se o nezávislý subjekt.

4.5.3 Zdanění příjmů

4.5.3.1 Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku

Právo zdanit příjem z nemovitého majetku dává Smlouva státu, kde se nachází nemovitost, neboť se předpokládá ekonomické propojení. Definice nemovitého majetku je odvozena z legislativy států, kde je nemovitost umístěna, předchází se tak případným nejasnostem, zda majetek zdanit či nezdanit. Není důležité, k jakým účelům je majetek využíván. Příjem z něj se může stát příjmem stálé provozovny, pokud jeho prostřednictvím dosahuje stálá provozovna zisku, potom se postupuje podle článku 5 – Stálá provozovna. Za nemovitý majetek nejsou výslovně považovány lodě a letadla.

Výhrady

Výhrady k tomuto článku mělo Finsko, Francie a Španělsko. Finsko si ponechalo možnost zdanit akcionáře finských společností, jejichž nemovitý majetek je na Finském území, ale příjem z tohoto nemovitého majetku je součástí zisku podniku. Francie si zachovala právo danit příjmy z nemovitého majetku dle národní legislativy upravující zdanění z příjmů podílů a práv plynoucích z nemovitého majetku. Obdobně jako Finsko daní příjmy z jakéhokoliv využívání nemovitého majetku i Španělsko, pokud se jedná o nemovitý majetek ležící na jeho území.

Výhrady z nečlenských států měly hlavně státy pobaltských republik, Litva, Lotyšsko a Estonsko. Litva a Lotyšsko zahrnují do definice nemovitý majetek i opce a obdobná práva k nabytí nemovitého majetku, dále do Smluv zahrnují odkaz na příjem ze zcizení majetku a nakonec oba státy mají právo zdanit příjmy z rezidentních podniků z titulu přímého užití, pronájmu a použití práv plynoucích z nemovitého majetku umístěného v jejich zemi, pokud je toto právo odvozeno od vlastnictví k akcií či jinému právu vázajícího se na společnost. Příjem

ze zcizení majetku zahrnuje i Estonsko, které dále pod výraz nemovitý majetek zahrnuje jakýkoliv právní nárok plynoucí z nemovitého majetku.

4.5.3.2 Článek 7 - Zisky podniků

Tento článek se zabývá otázkou, zda má podnik v druhém státě stálou provozovnu a zda se k ní dají přiřadit nějaké zisky, které by se daly zdanit v druhém státě. Článek stanoví kritéria, podle kterých se určí, zda má stálá provozovna platit daně a v jaké výši. Zisky by měly být každoročně stanovovány stejným způsobem, aby nemohly být upravovány dle potřeb podniku a mohly se v čase srovnávat. Tento článek upravuje alokaci zisků stálé provozovny.

Zisky, které by byla stálá provozovna schopna realizovat s nezávislým obchodním partnerem za obvyklých cen, jsou zisky, které jsou stálé provozovně přičitatelné. Odpovídá to principu tržního odstupu, který je řešen v článku 9 – Sdružené podniky modelové Smlouvy. K identifikaci zisků stálé provozovny se využívají funkční a faktické analýzy, kterými se identifikují ekonomicky významné činnosti. Ty stálá provozovna prodává skupině a po té na základě stanovení převodních cen, ocení. Cena by měla být stanovena na základě národních⁸¹ nebo mezinárodních pokynů⁸² ke stanovení převodních cen. Článek upravuje i druhý způsob alokace a to je rozdělení celkových zisků. Použitý způsob⁸³ dělení zisku musí odpovídat zásadám uvedeným v této modelové Smlouvě. Uvažuje se o vypuštění tohoto typu alokace nákladů, protože není příliš využíván, státy přesto chtějí mít tuto možnost v modelové Smlouvě uvedenou.

Od takto vypočítaných příjmů si stálá provozovna může odečíst náklady, které byly vynaloženy k dosažení těchto příjmů. Některé typy nákladů mohou pocházet i od sdružených podniků, například u administrativních nákladů poskytovaných pro celou společnost, může být jejich výše stanovena na základě poměru k obratu stálé provozovny obratu všech společností ve sdružení. Článek neřeší, zda náklady, které jsou stálé provozovně alokovány, splňují národní požadavky na daňově uznatelné náklady, může se stát, že tyto náklady budou ve státě zdroje nakonec daňově neuznatelné.

⁸¹ V České republice se jedná o pokyny ministerstva financí D-332, D-334, D-10

⁸² Směrnice OECD pro stanovení transferových cen u národních podniků a daňové správy

⁸³ Komentář vyjmenovává možné metody alokace zisku: dle dosaženého obratu společností, dle vyplacených mezd či na základě celkového pracovního kapitálu podniku připadajícího na jednotlivou pobočku (stálou provozovnu)

O zisky se nejedná, pokud jich stálá provozovna dosahuje pouze nákupem zboží a vzorků pro podnik, které dále poskytuje skupině. Navíc tento článek neupravuje dividendy, úroky, licenční poplatky a statní příjmy, ty jsou obsaženy v samostatných člancích, upravuje pouze zisky stálé provozovny.

Výhrady

Nejvíce výhrad k tomuto článku ze států EU má Portugalsko. To si vyhrazuje právo zdanit osoby vykonávající činnost nezávislého charakteru na jeho území během 183 dní v jakýchkoliv 12 měsících, i když zde tyto osoby nemají zřízenou stálou provozovnu k takovému účelu. Na území Portugalska nemusí být 183 dní po sobě jdoucích. Dále si v rámci bilaterálních jednání může navrhnout ustanovení o aplikaci národní úpravy výpočtu zisku, pokud nejsou informace poskytnuté stálou provozovnou dostatečné pro kontrolu nastavených převodních cen. Navíc společně s Itálií si oba státy vyhradily v rámci tohoto článku danit osobní služby, jak byly upraveny ve zrušeném článku 14 - Nezávislá povolání.

Litva a Slovinsko považují za daňově uznatelné náklady ty, které jsou tak upraveny v národní legislativě. Lotyšsko a Estonsko požadují, aby daňové odpočty byly uznány pouze v případě, pokud by jich stálá provozovna dosáhla jako nezávislý podnik.

Chorvatsko si přeje zachovat článek 14 – Nezávislá povolání.

4.5.3.3 Článek 8 – Vodní a letecká doprava

Zisky z letecké a vodní dopravy osob a zboží by měly být zdaněny pouze v jednom smluvním státě. Primárně se vychází z principu zdanění ve státě skutečného sídla vedení společnosti, to se nemusí vždy shodovat s místem, kde je doprava provozována. Proto některé státy upravují tento článek tak, že právo na zdanění má stát rezidence právnické osoby.

V případě, že je sídlo společnosti na palubě lodi nebo člunu, považuje se za skutečné místo domovský přístav. Stejně se postupuje i u vnitrozemské vodní dopravy. Na bilaterální úrovni se státy mohou dohodnout, že pod tento článek bude spadat i rybaření, hloubení a těžba na volném moři.

Článek se vztahuje také na služby a doplňkové služby poskytované v rámci mezinárodní letecké a lodní dopravy. Jedná se například o reklamu, pronájem přepravních kontejnerů, skladovacích míst a další.

V rámci mezinárodní letecké a lodní dopravy často vznikají sdružení: Státy mohou přidat do Smlouvy ustavení o rozdělení zisku v rámci mezinárodní spolupráce či sdružení, aby jednotlivé společnosti vykazovaly zisky ve státě svého skutečného sídla vedení nebo ve státě rezidence, jak požaduje bilaterální Smlouva.

Výhrady

Maďarsko si vyhrazuje právo upravit Smlouvu tak, aby mohlo zdanit zisky z dopravy cestujících a zboží naloženého a vyloženého ve stejné zemi stejně jako se daní vnitrostátní doprava. Obdobně tak Bulharsko, které chce tyto zisky danit jako mezinárodní dopravu. Řecko, Belgie a Spojené království naopak nechtějí působnost tohoto článku rozšiřovat na vnitrostátní dopravu. Dále Bulharsko a Chorvatsko chtějí tento článek rozšířit o silniční a železniční dopravu.

Řecko si dále ponechává volnost při sjednávání tohoto článku v rámci provozování lodí v mezinárodní dopravě. Irsko si přeje zahrnout do zisků podle tohoto článku i pronájem lodí a letadel bez posádky a vybavení, pokud tyto dopravní prostředky budou využity v mezinárodní dopravě. Slovensko chce zisky z pronájmu lodí, letadel a kontejnerů podřadit pod článek 12 – Licenční poplatky. Bulharsko a Lotyšsko chce ty samé zisky ve státě skutečného sídla podniku zdanit.

Pravidlo vzniku stálé provozovny chtějí aplikovat Litva a Lotyšsko také na mezinárodní lodní dopravu. Zároveň však Estonsko a Lotyšsko pod tento článek nechtějí v bilaterálních Smlouvách zahrnovat vnitrozemskou vodní dopravu.

4.5.3.4 Článek 9 - Sdružené podniky

Mezinárodní sdružení podniků je v době globalizace běžnou záležitostí, je třeba upravit vztahy mezi mateřskými a dceřinými podniky, případně mezi sesterskými podniky, tak aby nedocházelo k daňovým únikům. Stejně jako u článku 7 – Zisky podniků i tento se opírá o princip tržního odstupu, na základě kterého jsou v rámci sdružení nastavovány převodní ceny služeb a výrobků dodávaných pouze do skupiny a ne nezávislým odběratelům.

Článek definuje případy, kdy se jedná o sdružené podniky. O mateřské a dceřiné podniky se jedná, když se jeden podnik přímo nebo nepřímo podílí na vedení, kontrole a kapitálu druhého. O sesterské podniky se jedná, pokud třetí podnik splňuje definici mateřského podniku u obou zároveň. Pokud mezi sebou tyto podniky sjednají ceny za poskytované služby či zboží, které by mezi sebou nesjednaly nezávislé subjekty, mají daňové správy jednotlivých

států právo upravit výsledek hospodaření a následně dodanit nepřiznané zisky. Úprava zisků by měla být v souladu s bilaterálními Smlouvami, které by měly být v souladu s národními právními předpisy, přestože jsou jim nadřazeny.

Aby se zabránilo dvojímu zdanění v důsledku jednostranné úpravy zisku společnosti ze strany daňových úřadů, měl by druhý stát upravit zdanění zmíněných zisků na své straně. Druhý stát je zavázán upravit výši své daně pouze do takové míry, po kterou navýšení v prvním státě považuje za účelné. V případě sporu mezi zúčastněnými státy o výši a charakteru úpravy, měl by být tento spor řešen dle článku 25 – Řešení případů dohodou.

Výhrady

Výhrady mají Česká republika, Maďarsko, Německo a Itálie. Všechny zmíněné státy nesouhlasí s odstavcem dvě tohoto článku, který ukládá druhému státu povinnost upravit daň, aby se zabránilo dvojímu zdanění zisku. Maďarsko a ČR požadují, pokud tento odstavec do svých Smluv zařadí, zařazení odstavce o dobré víře. Německo je ochotno na základě tohoto odstavce upravit svou daň jen do výše, v jaké souhlasí jednostranně nebo v rámci dohody s úpravou provedenou v druhém smluvním státě. Itálie souhlasí s úpravou, která bude provedena v druhém státě pouze na základě vzájemné dohody.

4.5.3.5 Článek 10 - Dividendy

Dividendy, dle modelové Smlouvy, jsou zisky akcionářů z podílů z komanditních společností, ze společností s ručeným omezeným a jiných kapitálových společností či zisky z jiných korporátních práv, se kterými se zachází stejně jako s akciemi podle právních předpisů státu, jehož je společnost vyplácející dividendy rezidentem.

Dividendy jsou zisky společnosti po zdanění. Nepatří sem zisky z partnershipů, ty patří pod zisky z podnikání. Dále sem nepatří zisky, které jsou vypláceny v souvislosti s činností stálé provozovny, na ty se použije článek 7 – Zisky podniků.

Článek neříká, který stát má dividendy danit, může to být jak stát rezidence příjemce dividend tak stát zdroje, jinými slovy stát rezidence společnosti, která dividendy vyplácí. Zároveň však stanoví, že pokud dividendy daní stát zdroje, může dividendy podrobit sazbě daně pouze ve výši maximálně 15 % z důvodu, že již zdanil zisky společnosti a ta rozděluje zisky po zdanění. Pokud zisky vyplácí mateřská společnost, která vlastní alespoň 25 % jejích akcií, nesmí být sazba daně vyšší než 5 % z hrubé hodnoty dividend. Dále je vyloučeno exterritoriální zdanění dividend.

Výhrady

Výhrady se týkají převážně navržených procent. Rumunsko si přeje jednotnou sazbu na všechny typy dividend. Itálie požaduje, aby 5 % sazba daně byla uplatněna na větší než 50 % podíl mateřské společnosti. Lotyšsko chce omezit minimální sazbu pro držbu dividend na 10 % a jako stát zdroje použít na všechny dividendy srážkovou daň ve výši 10 %. Portugalsko a Polsko si vyhrazují pozici k výši sazeb, Španělsko navíc i pozici k podílu mateřské společnosti na dceřině.

Belgie pod pojem dividendy zahrnuje i příjem ve formě úroků, stejně tak Španělsko a Německo zahrnují pod tuto definici určité úrokové platby, Dánsko za určitých okolností považuje prodejní cenu cenných papírů za dividendu. Podle Francie jsou dividendy všechny příjmy podléhající daňovému nakládání jako u rozdělování zisku, dle Portugalska zase jen některé platby realizované na základě Smlouvy o účasti na zisku. I Lucembursko si vyhrazuje právo upravit tento článek v souladu národním řádem a pod pojem dividendy zahrnuje i další platby, se kterými je v souladu s lucemburským právem zacházeno jako s dividendami.

V souvislosti se stálou provozovnou považuje Itálie za dividendy všechny, které souvisejí se stálou provozovnou, pokud se stálá provozovna nalézá v Itálii. Není relevantní, zda je podíl spojen se stálou provozovnou.

Litva, Lotyšsko, Bulharsko a Estonsko si vyhrazují terminologické změny.

4.5.3.6 Článek 11 - Úroky

Za úroky se v tomto článku považují příjmy z dluhových nároků jakéhokoliv druhu ať zajištěných či ne, vztahujících se k účasti na zisku dlužníka, či vládní dluhopisy, obligace či cenné papíry. Za úroky se nepovažují penále. Úroky jsou jinými slovy odměna za půjčené peníze, danit by se dle Smlouvy měly na straně příjemce neboli ve státě rezidenta. Přesto úroky některých typů obligací, dluhopisů nebo úvěrů podléhají srážkové dani. Stát zdroje na ně a jiné typy úroků může uvalit maximální sazbu ve výši 10%. Státy si mohou v rámci dvoustranných dohod ujednat, že úrok bude zdaněn pouze ve státě rezidenta.

Úprava úroků vztahující se k příjmům stálé provozovny je obdobná jako úprava dividend vztahující se ke stálé provozovně, nestojí však na principu přitažlivosti stálé provozovny. Pouze stačí, že se jedná o úrok, na jehož vyplácení má stálá provozovna nárok nebo je s ní jinak spojen. Dále je uvedeno, že pokud platí nějaké úroky stálá provozovna, jedná se o

náklad stálé provozovny a státem zdroje je stát, v němž se stálá provozovna nalézá. Pokud by nebyla ekonomická vazba, nejedná se o úroky stálé provozovny, ale jiného subjektu.

Posledním bodem tohoto článku jsou vyplacené úroky, jež přesahují částku, která by odpovídala úrokům sjednaným na základě tržního principu. Jedná se o případy, kdy si spojené osoby sjednají příliš velké úroky, aby tak přesunuly své zisky do jiné země. Na část těchto úroků přesahující výši, která by byla sjednána na základě principu tržního odstupu, se bude vztahovat národní legislativa smluvních států.

Výhrady

Belgie, Estonsko, Irsko, Litva, Lotyšsko, Portugalsko, Řecko a Španělsko si vymezují terminologické změny, aby obsah Smluv odpovídal národním předpisům. Tedy rozšiřují definici úroku. Maďarsko, Portugalsko, Rumunsko a Slovenská republika si vyhrazují pozici k sazbě a Itálie má stejné výhrady k úrokům jako k dividendám ze stálé provozovny.

Bulharsko, Estonsko, Litva a Lotyšsko nechtějí v rámci Smluv upravovat požadavek, aby příslušné orgány prostřednictvím vzájemné dohody nastavily omezení na zdanění úroků.

4.5.3.7 Článek 12 - Licenční poplatky

Výraz licenční poplatky v sobě zahrnuje platby jakéhokoliv druhu za použití práv a majetku z průmyslového vlastnictví, obchodního tajemství, vědecké oblasti, duševního vlastnictví a vztahujících se k literární a umělecké činnosti poskytovatele licence. Článek zahrnuje nejen platby za poskytnutí licence, ale i pokuty vyplývající z neoprávněného kopírování či použití těchto práv.

Jak vyplývá z modelové Smlouvy, licenční poplatky budou vždy podléhat zdanění ve státě rezidenta, který je skutečným vlastníkem licenčního práva. Pokud se bude jednat o platby licenčních poplatků, které se vztahují ke stálé provozovně, bude se postupovat dle článku 7 – Zisky podniků

Obdobně jako u úroků jsou řešeny i sjednané příliš vysoké licenční poplatky, které by neodpovídaly ceně sjednané mezi nezávislými podniky v rámci volného trhu. Část licenčních poplatků, která přesahuje hodnotu, jež by byla sjednána na volném trhu bude podléhat zdanění dle národních legislativ.

Výhrady

Část států Unie⁸⁴ si vyhrazuje právo podrobit licenční poplatky zdanění ve státě zdroje. Česká republika a Řecko jsou konkrétnější, neboť si přejí v rámci svých smluv sjednat sazbu z licenčních poplatků do výše 10 %, navíc Česká republika společně se Slovenskem a Itálií si vyhrazují právo uplatnit jiný daňový režim než je standardně používaný u autorského práva na užití a na právo za užití softwaru. K definici licenčních poplatků má taktéž výhradu většina Evropských států⁸⁵, které si v rámci bilaterálních smluv vymínají zahrnout pod tento pojem výrazy vyplývající z národních právních předpisů. Itálie si vyhrazuje právo podrobit zisky plynoucí z licenčních poplatků, vztahujících se nějakým způsobem ke stálé provozovně, zdaněním na základě italských předpisů.

Belgie, ČR, Francie, Bulharsko, Estonsko, Chorvatsko, Litva, Lotyšsko a Rumunsko, Slovinsko a Slovensko mají pocit, že modelová Smlouva dostatečně nedefinuje zdroj licenčních poplatků, jako jsou definovány zdroje úroků u stálé provozovny v článku 11 – Úroky. Rumunsko navíc požaduje zahrnutí provize, jak je upraveno v článku 11.

4.5.3.8 Článek 13 - Zcizení majetku

V článku jsou upraveny čtyři základní kategorie majetku, na jehož zcizení se Smlouva vztahuje a všechny zisk ze zcizení ostatního majetku podléhá lokálnímu zdanění. První kategorií je nemovitý majetek, jehož zisky podléhají zdanění ve státě, kde se majetek nalézá. Je tomu tak v souvislosti s článkem 6 – Příjmy z nemovitého majetku, kde je určeno, že příjmy z nemovitého majetku jsou zdaněny ve státě zdroje.

Druhou kategorií je movitý majetek, který je součástí stálé provozovny nebo stálá provozovna samotná. Do této kategorie, ale patří také nehmotný majetek v podobě goodwillu, licencí a dalších. Tento majetek bude podléhat dani ve státě, kde se stálá provozovna nalézá, odráží to zásady uvedené v článku 7 – Zisky podniků.

Třetí kategorií jsou lodě a letadla a ostatní vybavení společností působících v mezinárodní lodní a letecké přepravě, tento výčet zahrnuje i vnitrozemskou lodní dopravu osob a nákladu. Zcizení tohoto majetku bude ve státě, kde má společnost skutečné vedení, případně

⁸⁴ Bulharsko, Česká republika, Chorvatsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, a Řecko.

⁸⁵ Bulharsko, Česká republika, Itálie, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovensko, Řecko a Španělsko

v některých Smlouvách může být uveden stát rezidence, jak odpovídá článku 8 – Vodní a letecká doprava.

Poslední jmenovanou kategorií jsou zisky ze zcizení akcií, které svou hodnotu odvozují z více než z 50 % z nemovitého majetku nacházejícího se na území státu, kde se tento majetek nalézá, veškeré zisky z těchto akcií mohou být zdaněny v tomto státě. Některé státy v rámci bilaterálních ustanovení mění procentuální výši nemovitého majetku, jiné zase požadují, aby součástí ustanovení byly i účasti na společnostech, případně byly tyto společnosti kótované na burze cenných papírů.

Výhrady

Neboť tento článek upravuje zcizení několika druhů majetku, mnoho států unie má k jeho částem různé výhrady. Tyto výhrady jsou obdobné, jako měly tyto státy k předcházejícím článkům upravujícím zdanění příjmu vázícího se k těmto typům majetku.

Finsko bude zdaňovat zisky ze zcizení akcií nebo jiných korporátních práv ve finských společnostech, jež jsou oprávněny k užívání nemovitého majetku nalézajícího se ve Finsku. Francie k ustanovení týkajícího se ostatního majetku přidává požadavek na zdanění akcií a práv z podstatné účasti na společnosti plynoucích ze zcizení, pokud je společnost rezidentem Francie. Obdobný požadavek má i Švédsko a Španělsko. Švédsko upravuje zdanění akcií a korporátních práv ve švédských společnostech, Španělsko si vyhrazuje právo na zdanění podstatné účasti ve státě rezidenta. Itálie požaduje možnost zdanit kapitálové zisky vázící se k majiteli italské stálé provozovny, i když chybí vztah mezi kapitálovými zisky a stálou provozovnou. Dánsko požaduje, aby byla prodejní cena akcií podniku považována za dividendu, pokud je tomu tak dle dánského práva a postupovalo se dle článku 10 – Dividendy. Irsko stanoví pětiletý časový test na zcizení majetku rezidenta Irska. Belgie, Lucembursko a Nizozemí nesouhlasí s úpravou týkající se zdanění zisků ze zcizení akcií a nechtějí to zahrnout do svých Smluv.

Řecko, Litva a Lotyšsko si vyhrazují doplnit speciální ustanovení o těžbě a průzkumu na volném moři a zakotvit do Smluv speciální úpravu týkající se mezinárodní lodní dopravy, stejně jako Estonsko. Dánsko, Irsko a Spojené království řeší těžbu a průzkum uhlovodíku ve volném moři a s tím související zcizení majetku.

Bulharsko si přeje rozšířit tento článek na mezinárodní železniční a silniční dopravu a zdanit zisky ze zcizení práv a akcií bulharských společností kótovaných na mezinárodní burze cenných papírů.

4.5.3.9 Článek 14 – Vypuštěn (dříve Nezávislá povolání)

Tento článek byl zrušen 29. dubna 2000, neboť záměrem OECD bylo od tohoto data zahrnovat poskytnutí odborných služeb a výkon jiných činností nezávislého charakteru pod článek 5 – Stálá provozovna, přesto tento článek nalezneme v mnoha dvoustranných Smlouvách, i když byly uzavřeny po tomto datu. Státy mají stále potřebu upravovat nezávislá povolání samostatně.

4.5.3.10 Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání

Obecně příjem ze zaměstnání podléhá zdanění ve státě, kde je skutečně vykonáváno, bez ohledu na to kdy a na jaký účet je mzda, plat či jiná odměna ze zaměstnání vyplacena.

Výjimka je stanovena u poskytování služeb. Jsou tři podmínky, aby bylo možné v tomto státě příjem osvobodit:

- je stanoven časový test 183 dní fyzické přítomnosti v rámci dvanácti měsíců začínajících a končících ve stejném fiskálním roce
- práce a odměna je poskytována od nerezidenta tohoto státu
- a odměny nejdou k tíži stálé provozovny

Výše uvedené se nevztahuje na posádky lodí a letadel provozovaných v mezinárodní dopravě, či zaměstnance ve vnitrozemské lodní dopravě. Tam má právo danit pouze stát skutečného sídla vedení, případně rezidence, jak vyplývá z konkrétní Smlouvy.

Výhrady

Německo si vyhrazuje, že se tento článek nepoužije na mezinárodní pronájem pracovní síly. Irsko a Velká Británie rozšiřují ustanovení o zaměstnávání osob při průzkumu a těžbě uhlovodíku na volném moři. Řecko si ponechává volnost při úpravě ustanovení týkajících se zaměstnávání osob na volném moři a v mezinárodní lodní dopravě. Obdobně Litva a Lotyšsko požadují zvláštní úpravu pro osoby zaměstnané při výzkumu a těžby mořského dna u pobřežních vod těchto států

4.5.3.11 Článek 16 - Tantiémy

Článek upravuje odměny a tantiémy osob⁸⁶, sedících ve správních radách společností, kteří jsou rezidenty jiného státu než je společnost. Kvůli problémům při určení státu, kde byly služby poskytnuty od těchto osob, se vychází z předpokladu, že tomu bylo ve státě, kde je společnost rezidentem. V případě, že tato osoba plní ve společnosti i jiné funkce či je například zaměstnanec, postupuje se u těchto příjmů podle jiných článků Smlouvy.

Výhrady

Belgie může ve svých Smlouvách stanovit, že odměna osob uvedená v tomto článku a za každodenní činnost této osoby pro společnost a odměna společníka jiné než akciové společnosti bude podléhat zdanění dle článku 15 – Příjmy ze zaměstnání. Řecko naopak rozšiřuje ustanovení článku 16 i na manažera řecké společnosti s ručením omezeným a partnershipu.

Bulharsko, Estonsko, Litva, Lotyšsko a Slovinsko si přejí podle tohoto článku zdaňovat i odměny členů správních rad, ředitelů podniků a obdobných orgánů v rezidentních společnostech.

4.5.3.12 Článek 17 - Umělci a sportovci

Článek se zaměřuje na kategorii osob, u kterých se předpokládá časté cestování po světě a které by nesplnily časové testy uvedené v ostatních člancích Smlouvy. První skupinou jsou umělci, mezi ně patří například divadelní, filmoví, rozhlasoví a televizní umělci, nejen herci, ale i hudebníci a druhou skupinou jsou sportovci. Na základě článku bude jejich činnost zdaněna ve státě, kde dochází k výkonu činnosti, nezávisle na tom zda bude prováděna v rámci podnikatelské činnosti fyzické osoby nebo jako zaměstnanci jiného státu nebo korporace, jedná se o stanovené výjimky z článků 7 – Zisky podniků a 15 – Příjmy ze zaměstnání. Tento příjem bude takto zdaněn i v případě, že je vyplácen jiné osobě než umělci či sportovci, například agentovi.

Tento článek se vztahuje na veškeré příjmy, které těmto osobám plynou, tedy i z reklamy, sponzoringu i licenčních poplatků. Vždy se zkoumá vztah mezi příjmem a veřejným vystoupením fyzické osoby.

⁸⁶ Fyzické i právnické osoby

Výhrady

Státy EU nemají žádné výhrady.

4.5.3.13 Článek 18 - Penze

Penze vyplacené z osobního zaměstnání podléhají dle modelové Smlouvy zdanění ve státě rezidence příjemce, neboť tento stát má nejvíce předpokladů k posouzení, zda příjemce penze je schopen odvést daň či nikoliv. Stát rezidence má přehled o poplatníkových celosvětových příjmech. Je to též považováno za administrativně nejjednodušší a nejlevnější.

Tento článek se vztahuje na příjemce penzí vyplácených i jiným osobám než jsou původní zaměstnanci, zahrnuje i sirotčí nebo vdovské důchody, a dále tento článek zahrnuje i platby penzím obdobné, které jsou vypláceny každoročně z titulu dřívějšího zaměstnání. Jinými slovy jedná se o platby, které jsou vypláceny ze zaměstnaneckého penzijního systému státu či soukromého subjektu.

Zdanění ve státě zdroje se nelíbí všem státům, dochází k různým bilaterálním úpravám. Tam je zakotveno buď výhradní zdanění ve státu zdroje příjmů, omezené zdanění ve státu zdroje příjmů či zdanění v obou státech s využitím článku 23 – Metody k vyloučení dvojího zdanění, poslední možnou úpravou je zdanění penzí ve státě zdroje v případě, že ve státě rezidence nepodléhají zdanění.

Výhrady

Bulharsko si vyhrazuje právo zahrnout pod tento článek odkaz na anuity.

4.5.3.14 Článek 19 - Veřejné funkce

Úprava veřejných funkcí v prvních modelových Smlouvách byla spíše historického charakteru, bylo to považováno za mezinárodní zdvořilost a úctu, zařadit do Smluv tento článek. Jeho význam však s nárůstem globalizace rostl a dnes je stejně významný jako každý jiný, právě z důvodu mnoha terminologických a obsahových změn⁸⁷.

Osoby působící ve veřejných funkcích vykonávají svoji činnost i v zahraničí a je třeba ujasnit, který ze států zdaní příjem a za jakých okolností. Článek se proto vztahuje na platy, mzdy a jiné odměny vyplacené v souvislosti s výkonem činnosti veřejných funkcionářů pracujících pro stát, nižší správní celky anebo úřady, jež budou podrobeny zdanění ve státě zdroje příjmu,

⁸⁷ V roce 1977 bylo původní znění „mohou být zdanění...“ nahrazeno výhradním právem státu zdroje.

pokud bude fyzická osoba zároveň státním příslušníkem státu rezidence a nestala se tímto rezidentem jen z důvodu vykazování těchto příjmů.

Článek dále upravuje penze vyplácené veřejným sektorem, bývalým veřejným funkcionářům. V případě, že by došlo k přesunu penze mezi soukromým a veřejným sektorem, osoba by nejprve byla příjemcem penze z veřejných zdrojů a po té ze soukromých, postupovalo by se dle článku 18 – Penze. Pokud by tomu bylo naopak, na celý příjem by se uplatnil tento článek. Některé státy s touto úpravou nesouhlasí a ve svých Smlouvách zakotvují odlišnou úpravu, ta část, jež bude vyplacena z veřejného sektoru, bude zdaněna dle článku 19 – Veřejné funkce a ta zbývající část dle článku 18 – Penze.

Výhrady

Výhrady ze států Unie má pouze Francie, která řeší problematiku dvojího občanství. A vyhrazuje si právo u takovýchto osob danit příjem z výkonu z veřejných funkcí na svém území. Dále je Francie názoru, že pod tento článek by měly patřit i veřejné odměny umělcům a sportovcům jak bylo v souladu s modelovou Smlouvou z roku 1995 a odměny vyplácené veřejnými právníckými osobami státu a dalšími státními subjekty, neboť totožnost subjektu, který příjem vyplácí je důležitější než veřejná povaha příjmu.

4.5.3.15 Článek 20 - Studenti

Veškeré platby, které obdrží student nebo žák učilišť, ze zdrojů mimo stát⁸⁸, ve kterém probíhá jeho další vzdělávání, by neměly být v tomto státě zdaněny. Jedná se o příjmy výhradně určené k jeho vzdělání výcviku a výživě.

Výhrady

Rumunsko si vyhrazuje omezit osvobození tohoto příjmu na sedm let. Bulharsko, Rumunsko a Slovinsko si přejí rozšířit tento článek na vědecké pracovníky, učitele a profesory.

4.5.3.16 Článek 21 - Ostatní příjmy

Modelová Smlouva nevyjmenovává v předchozích člancích všechny situace a všechny příjmy, kterých může fyzická nebo právnícká osoba dosáhnout. Z tohoto důvodu je do Smlouvy zakomponován tento článek upravující ostatní druhy příjmů, na jejichž zdanění mají státy zájem. Článek nezahrnuje pouze příjem, který není v předchozích člancích Smlouvy jmenován, ale také příjem ze zdrojů, o kterých tam není ani zmínka.

⁸⁸ Tyto platby nesmí plynout prostřednictvím stálé provozovny zahraničního rezidenta.

Výlučné právo na zdanění má stát rezidence poplatníka a to, i když v tomto státě není tento příjem předmětem žádné daně. Právo na zdanění stát zdroje má pouze v případě, když je příjem v určitém vztahu ke stálé provozovně. Zpravidla týkajícího se stálé provozovny jsou ovšem vyňaty příjmy z nemovitého majetku, jinými slovy tento článek se bude aplikovat pouze na ostatní příjem z movitého majetku stálé provozovny.

Výhrady

Portugalsko, Bulharsko, Slovinsko a Slovenská republika si přejí zachovat právo na zdanění příjmu plynoucích ze zdrojů na jejich území. Finsko a Švédsko chtějí danit platby přicházejících na důchodové pojištění v jejich zemi, které budou dále vypláceny každoročně nerezidentům těchto zemí. Spojené království si přeje mít možnost zdanit peníze vyplácené v rámci dědického řízení pozůstalým-nerezidentům. Stejně si přeje mít možnost danit nerezidenty, jimž jsou vypláceny peníze z trustů. Belgie se snaží zabránit nezdaněným příjmům, ve svých Smlouvách chce mít zakotvenu možnost zdanit příjem, který by přes výlučné právo druhé strany nebyl zdaněn.

4.5.4 Zdanění majetku

4.5.4.1 Článek 22 - Majetek

Jediný článek Smlouvy, který neupravuje příjem jako takový, ale upravuje zdanění majetku již existujícího, ze kterého například příjem může plynout. Majetek je rozdělen do čtyř kategorií obdobně jako v článku 13 – Zcizení majetku. Nejprve je upraveno zdanění nemovitého majetku ve státě, kde se nemovitost nalézá, stejně jako je tomu u předchozích ustanovení o zdanění příjmu plynoucího z nemovitého majetku.

Druhou skupinou je movitý majetek, jenž je součástí obchodního majetku provozovny. Ona jej využívá při své obchodní činnosti, tento majetek bude zdaněn ve státě, v němž se nalézá stálá provozovna.

Letadla a lodě provozované v mezinárodní dopravě a lodě používané pro vnitrozemskou dopravu, třetí skupina, budou zdaněny ve státě, kde se nalézá skutečné sídlo vedení nebo ve státě rezidence, pokud Smlouva nepoužívá skutečné sídlo vedení již v předchozích člancích. Nemovitý majetek využívaný v rámci mezinárodní lodní a letecké dopravy či vnitrostátní lodní dopravy bude, ale daněn stejně jako jakýkoliv nemovitý majetek, v místě, kde se nemovitost nalézá. Není podstatné, k jakému účelu je nemovitost používána, daňový režim bude stále stejný.

Čtvrtá skupina zahrnuje ostatní majetek výslovně ve Smlouvě neuvedený. Tento majetek bude podléhat zdanění ve státě rezidence svého vlastníka. V případě, že by došlo k dvojímu zdanění na základě rozdílného přístupu jednotlivých států při aplikaci národních předpisů, mohou se státy domluvit dohodou, jak je upraveno v článku 25 – Řešení případů dohodou.

Výhrady

Výhrady k tomu článku jsou obdobné těm, které státy uplatňovaly vůči článku 13 – Zcizení majetku. Finsko si vyhradilo právo zdanit podíly a jiné korporátní práva ve finských společnostech vztahujících se k využívání nemovitého majetku ležícího na území Finska. Obdobné výhrady má i Španělsko, jen na rozdíl od Finska nemusí se jednat jen o podíly a práva ve španělských společnostech, ale v jakýchkoliv společnostech, které využívají nemovitý majetek nacházejících se na španělském území.

Dánsko a Švédsko mají právo doplnit do Smluv ustanovení o majetku ve formě letadel patřících mezinárodnímu leteckému konsorciu Scandinavian Airlines System (dále také „SAS“). Obdobné výhrady týkající se SAS měli již ke článku 8 – Vodní a letecká doprava, článku 13 – Zcizení majetku a v článku 15 – Příjmy z nemovitostí. Řecko si přeje mít možnost upravit mezinárodní vodní dopravu a movitý majetek využívaný při jejím provozování.

Francie vyžaduje možnost aplikovat na zdaňování podílů a práv, vztahujících se k podstatným účastem na společnostech vlastnících nemovitý majetek ve Francii, národní daňové právo.

Bulharsko si vyhrazuje pozici ke stanovení a uvalení daně z majetku.

4.5.5 Metody vyloučení dvojího zdanění

Metody dvojího zdanění a jejich podtypy jsou již podrobně probrány v Kapitole 2.6.1. Modelová Smlouva zahrnuje dva základní typy – metodu vynětí a metodu zápočtu.

23A metoda vynětí

Smlouva říká, že pokud je příjem či majetek zdaněn ve státě zdroje, stát rezidence vyjme tento příjem poplatníka z jeho daňové povinnosti. Stát rezidence nezkontroluje, zda byl příjem či majetek skutečně ve státě podroben zdanění. Je pro něj administrativně nejjednodušší, neboť nemusí prověřovat daňové povinnosti poplatníka v druhém státě. Zároveň mu však Smlouva, pokud by chtěl, dává možnost zdanit příjem, který je v druhém státě od daně osvobozený, je to z důvodu zamezení dvojího nezdanění.

Články 10 – dividendy a 11 – úroky, poskytují státům možnost zdanit úroky a dividendy v obou smluvních státech, pokud by stát rezidence aplikoval metodu vynětí, zbavil by se tak možnosti tyto příjmy zdanit a proto se v těchto případech doporučuje využívat metodu zápočtu, kdy bude státu rezidence odvedena alespoň část daně. To znamená, že státy, které daly přednost metodě vynětí před metodou zápočtu, mohou u zdanění dividend a úroků používat metodu zápočtu, přestože ji nelze využít u jiného příjmu a majetku.

23B metoda zápočtu

Smlouva upravuje pouze metodu prostého zápočtu a ne metodu úplného zápočtu. Stát si může odečíst daň zaplacenou ve státě zdroje pouze do výše daně, která je vypočtená ve státě rezidence. Pokud daň zaplacená ve státě zdroje bude vyšší, započte si poplatník příslušnou část, pokud bude ve státě rezidence vypočtená daň vyšší, může si odečíst celou daň zaplacenou ve státě zdroje.

Smlouva žádným způsobem neupravuje podrobnější pravidla týkající se aplikace výpočtu a způsobu provedení prostého zápočtu. Často dvoustranné Smlouvy odkazují na národní legislativní úpravu těchto metod.

Výhrady

Ani k jedné metodě nejsou uvedeny žádné výhrady.

4.5.6 Speciální ustanovení

4.5.6.1 Článek 24 – Zásada rovného nakládání

Tento článek upravuje zákaz diskriminace. V první části se článek zabývá rovným zacházením z důvodu státní příslušnosti, protože se Smlouvy vztahují i na osoby, které nejsou rezidenty ani jednoho smluvního státu, stejně tak bude zacházeno i osobami bez státní příslušnosti, které jsou rezidenty jednoho nebo druhého smluvního státu. Jiných osob bez státní příslušnosti se toto ustanovení netýká, pokud si to neupraví státy v rámci svých bilaterálních ujednání. Cílem je zamezit tomu, aby osoby bez státní příslušnosti neměly výhodnější režim zacházení než osoby, které jsou příslušníky druhého státu.

Druhou skupinou, u které tento článek zamezuje diskriminaci, jsou právnické osoby. Ty často podléhají dani v místě svého skutečného sídla vedení a ne ve státě, kde byly založeny. Proto se na rezidenty (právnické osoby) má hledět stejně nezávisle na jejich státní příslušnosti - státě založení. Zároveň, ale stát zdroje nebude mít povinnost přiznávat fyzickým osobám, které vlastní stálou provozovnu v tomto státě stejné výhody jako poskytuje vlastním

rezidentům, to patří do dvoustranných ujednání při uzavírání Smluv a státy si to mohou dojednat.

Další část článku je věnovaná zákazu diskriminace v důsledku odečitatelnosti úroků, licenčních poplatků a dalších plateb od základu daně. To nebrání aplikovat národní pravidla nízké kapitalizace⁸⁹. Poslední část článku se zabývá spojenými osobami. S podniky, které jsou přímo či nepřímo kontrolovány ze zahraničí, má být zacházeno stejně jako s podniky domácími. Nevztahuje se to ale na vlastníky těchto podniků, jejich kapitál nemusí podléhat zásadě rovného zacházení. Cílem je zajistit všem rezidentním podnikům stejné zacházení bez ohledu jejich vlastníka či vlivnou osobu.

Výhrady

Francie má výhrady v závislosti na francouzskou judikaturu a má za to, že na podniky není třeba vztahovat ustanovení o státní příslušnosti. Dále si Francie přeje mít možnost upravit daňové odpočty z úroků placených mezi sdruženými osobami v souvislosti s národní legislativou. Řecko, Bulharsko, Estonsko, Rumunsko, Irsko, Lucembursko a Spojené království si vyhrazují pozice k ustanovením tohoto článku.

4.5.6.2 Článek 25 - Řešení případů dohodou

Z aplikace dvoustranných dohod mohou vznikat případné spory a nedorozumění vyplývající často z rozdílného výkladu jednotlivých ustanovení. Proto Smlouva upravuje možnost řešení takovýchto sporů dohodou. Nejčastějšími stranami sporu budou jednotlivé orgány odpovědné za výběr daní a fyzické či právnické osoby, jež budou mít pocit, že je odlišný výklad poškodil, byla jim vyměřena vyšší daňová povinnost, než dle jejich názoru měla být.

Tyto osoby mohou využít tzv. procedury vzájemné dohody a obrátit se s ní na příslušné orgány, na použití domácích opravných prostředků to nemá vliv, musí tak učinit nejpozději ve lhůtě tří let od uložení opatření. Tato procedura jde nad rámec domácích opravných prostředků a nebrání jejich pozdějšímu využití. Lze jich použít pouze v případě rozporu s články Smlouvy, ne v případě rozporů s národní legislativou. Příslušné orgány mají povinnost součinnosti s orgány druhého smluvního státu v případě, že se jedná o problém

⁸⁹ Nízkou kapitalizací je stanoven limit daňové uznatelnosti finančních nákladů a ostatních nákladů souvisejících s úvěry a půjčkami. Vztahuje se na půjčky a úvěry mezi spojenými i nespojenými osobami. Co je nízká kapitalizace. SOCIETE GENERALE. *Societe Generale Equipment Finance* [online]. [cit. 2014-05-28]. Dostupné z: http://www.sgef.cz/web/sgef/sgef-web2_cz_cz.nsf/Inhalt/kapitalizace

dvojitého zdanění a měly by se snažit najít nejvhodnější řešení k zamezení dvojitého zdanění příjmu či majetku poplatníka.

Príslušné orgány mohou procedury vzájemné dohody využít, i když nastane výkladový problém obecné povahy. Orgány mohou mezi sebou navázat přímý styk, komunikovat pomocí nejmodernější techniky či vytvořit společné komise, které rozhodnou o výkladu jednotlivých článků. V případě, že se do dvou let nepovede najít společné řešení u konkrétního případu, shoda ve výkladu či názoru na dvojitý zdanění, přejde případ do arbitráže⁹⁰, pokud s tím poplatník souhlasí. Rozhodnutí z arbitráže je závazné pro oba dva státy jen v konkrétním případě, i přesto, že s ním poplatník nesouhlasí. K arbitráži nemohou postoupit případy, v nichž bylo již rozhodnuto v rámci soudního či jiného řízení před tribunálem. Legislativy některých států tento postup neumožňují a neakceptují rozhodnutí arbitráže v daňových otázkách.

Výhrady

Spojené království říká, že tříletá lhůta je v rozporu s anglickou šestiletou lhůtou na řešení daňových otázek. Řecko, Itálie, Polsko, Portugalsko, Slovensko a Španělsko jsou názoru, že implementace úlev a vrácení daně z důvodu vzájemné dohody by měly odpovídat národním legislativám, by měla být stanovena lhůta. Maďarsko nesouhlasí s možností započítat proceduru vzájemné dohody, pokud již vypršela národní lhůta pro řešení daňových otázek.

4.5.6.3 Článek 26 - Výměna informací

Je nutná součinnost a spolupráce mezi státy při výběru daní pocházející z mezinárodních zdrojů, jinak by mohlo docházet k daňovým únikům. Státy by si měly poskytnout správní pomoc při zjišťování skutečností důležitých ke stanovení základu daně. Tento článek upravuje základní pravidla⁹¹ aplikovaná při výměně informací mezi státy. Prvním je pravidlo, že si smluvní státy budou vyměňovat informace relevantní k výběru daní upravených v rámci této Smlouvy a národních daňových předpisů. K výměně bude docházet na žádost, automaticky, spontánně, pokud bude mít stát pocit, že druhý stát by mohl tyto informace považovat za

⁹⁰ Státy EU musí koordinovat arbitráže s povinnostmi plynoucími z Evropské arbitrážní úmluvy

⁹¹ Podrobnější pravidla jsou uvedena v Modelové smlouvě o výměně informací v daňových záležitostech (Agreement on exchange of information on tax matters. OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>) a Zlepšení přístupu k bankovním informacím v daňových záležitostech (Improving access to bank information for tax purposes. OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf>)

relevantní, či jiným způsobem. Výčet je pouze demonstrativní⁹² a žádným způsobem státy neomezuje.

Dalším základním pravidlem je zacházet s informacemi jako s důvěrnými, budou podléhat stejnému režimu utajení jako informace získané z domácích zdrojů. Takto poskytnuté informace mohou být dále poskytovány pouze dle předpisů státu, jemuž jsou poskytovány, mohou být například použity v rámci soudních a jim obdobných řízení. Tyto informace nemohou být poskytnuté třetím státům, pokud to Smlouva výslovně neumožňuje. Informace jsou poskytnuty výhradně k daňovým účelům a jejich další použití či využití může být smluvně dále omezeno.

Poskytující stát není při poskytování informací povinen jít nad rámec či dokonce být v rozporu se svými vlastními předpisy, poskytovat informace, které není možné získat v rámci běžného správního opatření či dokonce předat informace, které by narušily hospodářskou soutěž⁹³ nebo byly v rozporu s veřejným pořádkem. Zároveň tento stát nemůže dožadující stát odmítnout jen z důvodu, že on sám takovéto informace po svých rezidentech nepožaduje. Článek zdůrazňuje, že informace týkající se bank, finančních institucí, pověřených osob, zástupců či zmocněnců nepatří pod informace, na které se vztahují omezení popsána v tomto článku, a proto není důvod k tomu, aby nebyly druhé straně předány.

Výhrady

Rakousko a Rumunsko nesouhlasí s taxativním vyjmenováním osob, na které se Smlouva také vztahuje, a je v jejich případě ochotno poskytovat informace pouze, pokud tyto informace budou souviset s trestním stíháním z trestného činu daňového podvodu. Lucembursko také nesouhlasí s touto částí a nepřeje si jí mít zahrnutou ve svých Smlouvách. Belgie tyto informace bude poskytovat pouze na žádost týkající se konkrétního subjektu či konkrétní finanční instituce

⁹² Bližší popis metod je v dokumentu Výměna informací v daňové oblasti mezi členskými státy OECD: průzkum současných praktik (Tax Information Exchange between OECD Member Countries A Survey of Current Practices OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?sf1=identifiers&st1=231994033P1 The exchange of tax information between OECD member countries: a survey of current practices)

⁹³ Informace týkající se obchodních, průmyslových a profesních tajemství či postupů

4.5.6.4 Článek 27 - Pomoc při výběru daní

Smluvní státy si poskytnou pomoc při výběru daňových pohledávek, pokud jejich bilaterální Smlouva toto ustanovení obsahuje. Pomoc může být vztažena jak na daňové rezidenty, tak na ostatní subjekty, to je předmětem dohody. Státy si dohodnou podrobnosti aplikace ustanovení tohoto článku.

Daňovou pohledávkou je dlužná částka včetně úroků, správních pokut a nákladů na výběr či předběžná opatření, které daňový subjekt nezaplatil v určité lhůtě. Aby mohl druhý stát pohledávku vymáhat, musí k němu být podaná žádost. Tu lze podat pouze u pohledávky dospělé a dlužníkem musí být osoba, která již nemůže zamezit výběru pohledávky v souladu s právními předpisy žádajícího státu.

V období předtím, než je pohledávka vymahatelná může první stát požádat ten druhý, aby na pohledávku uvalil ochranná opatření, která by měla vést v budoucnu k jejímu uhrazení. Tato pohledávka bude vždy podléhat lhůtám a režimu státu, v němž vznikla, stejně tak bude podléhat soudnímu nebo správnímu orgánu tohoto státu. Druhý stát pouze pomáhá s jejím uhrazením. Veškeré námitky a připomínky vztahující se k této pohledávce musí být vždy řešeny v prvním státě.

V případě změn, jakýchkoliv okolností týkajících se práv na vymáhání pohledávky, je žádající stát povinen o tom druhý stát ihned informovat a ten má pravomoc požádat žádající stát, aby stáhl svou žádost nebo pozastavil její platnost.

Tento článek neukládá druhému státu žádné povinnosti, které by byly v rozporu s jeho právním řádem a veřejným pořádkem, navíc nevyžaduje poskytnutí pomoci, která by vedla k neúměrné administrativní zátěži a za kterou by nebyla poskytnuta odpovídající výhoda, anebo pomoci v případě, pokud první stát neprovedl všechna opatření, která mu umožňovala jeho legislativa. Za těchto okolností může stát, kterému je podána žádost, tuto žádost odmítnout.

Výhrady

Nejsou žádné výhrady k tomuto článku.

4.5.6.5 Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů

Práva a výsady diplomatů, konzulů a jiných zaměstnanců těchto úřadů podléhají úpravě na základě obecných pravidel mezinárodního práva. Důležité je zajistit, aby na základě bilaterálních Smluv nedošlo ke zhoršení jejich situace, ke vzniku negativní diskriminace vůči

ostatním. V mnoha členských zemích OECD jsou členové diplomatických a konzulárních úřadů považováni za rezidenty vysílajícího státu, to reflektuje i výklad k článku 4 – Rezidenti.

Výhrady

Nejsou žádné výhrady k tomu článku.

4.5.6.6 Článek 29 - Územní působnost

Smlouvy používají rozdílnou úpravu územní působnosti, na které se Smlouvy aplikují. Některé státy tento článek do svých bilaterálních Smluv vůbec nezahrnují, jiné naopak používají taxativní výčet území. Další pouze popisují, jakým způsobem může být územní rozsah Smluv rozšířen, to se týká v zásadě států, které mají rozsáhlá území v zámoří nebo spoluodpovídají za mezinárodní vztahy jiných států. K územnímu rozšíření může dojít pouze v případě, že daně, na které se v ní bude nově vztahovat, budou podobného charakteru jako ty ve Smlouvě specificky nadefinované. Součástí rozšíření od určitého data mohou být i drobné úpravy. Prováděno to bude většinou ve formě protokolu, který se při drobných úpravách Smluv využívá nejčastěji.

Výhrady

Nejsou žádné výhrady k tomu článku.

4.5.7 Závěrečná ustanovení

K závěrečným ustanovením již státy žádné výhrady neměly.

4.5.7.1 Článek 30 - Vstup v platnost

Bilaterální Smlouvy podléhají při ratifikaci a vstupu v platnost národním režimům a jsou podmíněny přijetím smluvními státy. Státy si mohou v tomto článku podmínit vstup v platnost výměnou nót potvrzujících, že ratifikace Smlouvy prošla zákonným procesem, jak vyžaduje národní legislatura.

4.5.7.2 Článek 31 - Výpověď

Tento článek by měl vycházet ze státních zvyklostí při uzavírání daňových smluv, neboť zdaňovací období⁹⁴ nemusí být ve všech státech shodné s rokem kalendářním, proto v modelové Smlouvě není upraven den nabytí a pozbytí účinnosti.

⁹⁴ Například ve Velké Británii je daňový rok od 1.4. - 31.3. Velká Británie: Finanční a daňový sektor. MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a*

Druhým bodem tohoto článku je délka platnosti Smlouvy, ta je upravena pouze okrajově. Modelová Smlouva pouze říká, že má se vypovědět nejméně šest měsíců před koncem každého kalendářního roku, ale již neupravuje přesný počet let, kolik má být minimálně v platnosti. Státy se dokonce mohou dohodnout, že tam podmínku let platnosti vůbec nestanoví. Vše patří pod dvoustranná jednání.

4.6 Shrnutí

Modelová Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku je pro Evropské státy významná. Převážná většina z nich jsou k dnešnímu datu členy organizace OECD, tedy se přímo podílejí na její aktuální podobě. Ostatní státy kromě Kypru a Malty se pravidelně účastní zasedání Výboru pro fiskální záležitosti OECD a vyjadřují své názory k podobě modelové Smlouvy, a spoluutvářejí její podobu. Následující tabulka zobrazuje, ke kterým článkům, které státy měly výhrady.

Tabulka 3 Výhrady států k jednotlivým ustanovením modelové Smlouvy

Článek Smlouvy	Stát Evropské unie
Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje	Nikdo
Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje	Litva, Lotyšsko, Rumunsko, Řecko
Článek 3 - Všeobecné definice	Bulharsko, Chorvatsko, Itálie, Portugalsko, Rumunsko
Článek 4 – Rezident	Bulharsko, Estonsko, Francie, Litva, Lotyšsko, Německo
Článek 5 - Stálá provozovna	Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Irsko, Litva, Lotyšsko, Polsko, Portugalsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Velká Británie
Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku	Estonsko, Finsko, Francie, Litva, Lotyšsko, Španělsko
Článek 7 - Zisky podniků	Bulharsko, Estonsko, Chorvatsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Portugalsko, Slovinsko
Článek 8 – Vodní a letecká doprava	Belgie, Bulharsko, Dánsko, Estonsko, Chorvatsko, Irsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Řecko, Slovensko, Švédsko, Velká Británie
Článek 9 - Sdružené podniky	Česká republika, Itálie, Maďarsko, Německo
Článek 10 – Dividendy	Belgie, Bulharsko, Dánsko, Estonsko, Francie, Itálie, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Německo, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Španělsko
Článek 11 – Úroky	Belgie, Bulharsko, Estonsko, Irsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Portugalsko, Řecko, Rumunsko, Slovensko, Španělsko
Článek 12 - Licenční poplatky	Belgie, Bulharsko, Česká republika, Francie, Estonsko, Chorvatsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko
Článek 13 - Zcizení majetku	Belgie, Bulharsko, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Nizozemí, Řecko, Švédsko, Španělsko, Velká Británie
Článek 14 – Vypuštění	Nikdo
Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání	Dánsko, Irsko, Litva, Lotyšsko, Německo, Řecko, Švédsko, Velká Británie
Článek 16 – Tantiémy	Belgie, Bulharsko, Estonsko, Litva, Lotyšsko, Řecko, Slovinsko
Článek 17 - Umělci a sportovci	Nikdo
Článek 18 – Penze	Bulharsko
Článek 19 - Veřejné funkce	Francie

Článek 20 – Studenti	Bulharsko, Rumunsko, Slovinsko
Článek 21 - Ostatní příjmy	Belgie, Bulharsko, Finsko, Portugalsko, Slovinsko, Slovensko, Švédsko, Velká Británie
Článek 22 – Majetek	Bulharsko, Dánsko, Finsko, Francie, Řecko, Španělsko, Švédsko
Článek 23 - Vyloučení dvojího zdanění - 23A metoda vynětí - 23B metoda zápočtu	Nikdo
Článek 24 – Zásada rovného zacházení	Bulharsko, Estonsko, Francie, Irsko, Lucembursko, Rumunsko, Řecko, Velká Británie
Článek 25 - Řešení případů dohodou	Řecko, Itálie, Maďarsko, Polsko, Portugalsko, Slovensko, Španělsko, Velká Británie
Článek 26 - Výměna informací	Belgie, Lucembursko, Rakousko, Rumunsko
Článek 27 - Pomoc při výběru daní Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů Článek 29 - Územní působnost Článek 30 - Vstup v platnost Článek 31 – Výpověď	Nikdo

Zdroj: Vlastní úprava

V modelové Smlouvě se nalézají několik článků, ke kterým členské státy neměly a nemají výhrady, to ovšem neznamená, že se k nim nevyjádřily ostatní státy, které jsou členy OECD, nebo se jedná o nečlenské státy přizvané k jednání v rámci Výboru pro fiskální záležitosti OECD.

Nejvíce kontroverzními jsou články 5 – Stálá provozovna, článek 12 – Licenční poplatky a článek 13 – Zcizení majetku, ke kterým má výhradu více než polovina států Unie. Výhrady jsou často pouze terminologické, ale někdy může jít i o změnu obsahu článku. Státy si pouze vyhražují práva zahrnout či nezahrnout nějaká ujednání do svých bilaterálních Smluv, nebo možnost změnit znění konkrétního ustanovení nebo článku.

Nejvíce výhrad mají Bulhaři, vyhražují si své postavení k 15 článkům modelové Smlouvy, hned v závěsu jsou Litva a Lotyšsko. Ti mají výhrady ke 12 článkům. Naopak Nizozemí a Rakousko mají výhrady pouze k jednomu článku Smlouvy. Rakousko má k článku 26- Výměna informací a Nizozemí k článku 13 – Zcizení majetku. Mají výhrady k jedné nebo dvěma otázkám. Zjistila jsem, že nečlenské státy OECD mají výrazně více výhrad k modelové Smlouvě než státy členské, které se přímo podílely na její tvorbě.

Tabulka 4 Počet výhrad jednotlivých států

Smluvní stát	Člen OECD⁹⁵	Počet výhrad
Bulharsko	NE	15
Litva	NE	12
Lotyšsko	NE	12
Estonsko	NE (ANO)	11
Řecko	ANO	11
Belgie	ANO	8
Francie	ANO	8
Itálie	ANO	8
Portugalsko	ANO	8
Rumunsko	NE	8
Španělsko	ANO	8
Velká Británie	ANO	7
Dánsko	ANO	6
Finsko	ANO	6
Irsko	ANO	6
Slovensko	ANO	6
Slovinsko	NE (ANO)	6
Maďarsko	ANO	5
Švédsko	ANO	5
Chorvatsko	NE	4
Lucembursko	ANO	4
Německo	ANO	4
Polsko	ANO	4
Nizozemí	ANO	1
Rakousko	ANO	1
Kypr	NE	0
Malta	NE	0

Zdroj: Vlastní úprava

⁹⁵ V době vzniku Komentáře nebyly státy Estonsko a Slovinsko členy OECD

5 Smlouvy České republiky s vybranými státy EU

V následujících kapitolách zaměřených na jednotlivé Smlouvy budou shrnuty pouze významné odlišnosti od současné modelové Smlouvy, případně bude poukázáno na výhrady již zahrnuté v jednotlivých dvoustranných Smlouvách. Z vybraných pěti Smluv jsou čtyři podepsány se zakládajícími státy OECD (Dánsko, Francie, Německo a Nizozemí), které sepisovaly první modelovou Smlouvu a podílely se na jejím vývoji a změnách. Pátým státem je Lotyšsko, nečlenský stát OECD. Státy jsem volila na základě doby, kdy byla Smlouva uzavřena, neboť se dá předpokládat, že Česká republika⁹⁶ uzavírala obsahově podobné Smlouvy vždy v daném časovém úseku. Nejstarší zvolenou Smlouvou je Smlouva uzavřená mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím⁹⁷, druhou je Smlouva se Spolkovou republikou Německo⁹⁸, třetí Smlouva již byla podepsána mezi Českou republikou a Lotyšskem⁹⁹, čtvrtá byla podepsána s Francií¹⁰⁰ a poslední pátá Smlouva s královstvím Dánska¹⁰¹.

Uvědomuji si, že nikdy nebudou dvě bilaterální Smlouvy totožné, neboť každý stát má odlišnou daňovou politiku, která se odrazí jak v jeho bilaterálních Smlouvách, tak v jeho výhradách k modelové Smlouvě. Protože je jedním smluvním státem Česká republika dá se očekávat podobné znění Smluv uzavíraných v přibližně ve stejné době, v intervalu zhruba deseti let.

5.1 Smlouva mezi Českou republikou a Nizozemím

Nejstarší doposud platná Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku je Smlouva uzavřená mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.

⁹⁶ Česká republika je nástupnickým státem Československé socialistické republiky

⁹⁷ Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č.138/1974 Sb. o Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: Sběrka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 1974, částka 28, s. 509 - 521

⁹⁸ Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 98/1989 Sb. o Smlouvě mezi Českou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. In: Sběrka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 1989, částka 24, s. 870 - 878

⁹⁹ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 170/1995 Sb. o Smlouvě mezi Českou republikou a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku. In: Sběrka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 1995, částka 45, s. 2082 - 2091

¹⁰⁰ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 79/2005 Sb. m. s. o Smlouvě mezi Českou republikou a Francouzskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: Sběrka mezinárodních smluv, Ministerstvo vnitra České republiky, 2005, částka 36, s. 5489 - 5502

¹⁰¹ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 14/2013 Sb. m. s. o Smlouvě mezi Českou republikou a Dánským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: Sběrka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 2013, částka 8, s. 2730 - 2752

Smlouva byla podepsána 4. března 1974 a její součástí jsou Protokoly, první byl podepsaný současně s ní. Druhý Protokol¹⁰² 26. června 1996 a poslední Protokol¹⁰³ byl podepsaný 15. října 2012 s platností od 31. května 2013.

Nejstarší Protokol upravuje článek 4 – Daňový domicil tak, že i osoba nemající bydliště v žádném smluvním státě a trvale žijící na lodi, je považována za osobu s daňovou povinností ve státě, kde se nalézá domovský přístav lodi. Dále článek 10 – Dividendy, článek 11 – Úroky a článek 12 – licenční poplatky, v jejichž případě Protokol upravuje žádost o vrácení daně a stanoví lhůtu tří let pro její uplatnění. Je v něm uvedena bližší definice nizozemských daní spadajících pod článek 25 – Vyloučení dvojího zdanění, aby nedocházelo k případným nedorozuměním v budoucnu. Poslední úprava se týká výměny informací dle článku 28 – Výměna informací, který se dle Smlouvy vztahuje jak na banky, tak na instituce jim podobné, konkrétně pojišťovny.

Protokol z roku 1996 rozšiřuje článek 5 – Stálá provozovna o další případy (staveniště, stavbu nebo montáž) vzniku stálé provozovny. V případě, že činnost bude prováděna déle než dvanáct měsíců. To Smlouva původně nepovažovala za důvod vzniku stálé provozovny nezávisle na době trvání činnosti. Dále rozšiřuje článek 6 – Zdanění příjmů o další druhy pohledávek a pozměňuje znění článku 11 – Úroky tak, aby odpovídalo soudobé modelové Smlouvě, obsahově nedochází k zásadním změnám. Poslední výraznou změnou je úprava článku 14 – Kapitálové zisky, kde je přidán zcela nový odstavec upravující zdanění kapitálu společnosti, který je částečně či celý rozdělen na podíly. Zisky plynoucí z těchto podílů fyzické osobě, která měla v průběhu posledních pěti let bydliště ve stejném státě jako společnost, z níž plynou zisky, se zdaní ve státě sídla společnosti. Protokol tuto změnu zahrnuje i do ostatních článků.

Zatím poslední Protokol nahrazuje článek 20 – Veřejné funkce zněním, aby odpovídalo modelové Smlouvě, jen do ustavení 3 zahrnuje i peníze získané v souvislosti s průmyslovou a obchodní činností, což je oproti modelové Smlouvě konkretizovaná činnost, obdobně to bylo

¹⁰² Sdělení č. 112/1997 Sb. Ministerstva zahraničních věcí; Protokol doplňující Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní. In: CzechLegislation [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://www.czechlegislation.com/112-1997-sb>

¹⁰³ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Protokolu, který upravuje Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: Sběrka zákonů a Sběrka mezinárodních smluv [online] [cit. 2014-06-20]. Dostupné z <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>

upraveno i v původním znění. Dále upravuje článek 25 - Vyloučení dvojího zdanění. ČR již nadále nebude používat metodu vynětí u příjmů získaných ze zdrojů v Nizozemí, nahradí jí metodou prostého zápočtu. Nakonec ruší původní článek Smlouvy 28 – Výměna informací a odstavec IV z Protokolu 1974 a nahrazuje zněním z modelové Smlouvy.

Smlouva se skládá z 32 článků a i přes výrazné změny v některých člancích, má stále převážně podobu z roku 1974. Oba dva státy veškeré své výhrady, které k ní měly, zahrnuly do Protokolů, které upravují vybrané ustanovení či případně celé články. Na Smlouvu se budu dívat po poslední úpravě tedy s platností posledního Protokolu z roku 2012, neboť ta reflektuje dnešní potřeby států a dá se očekávat, že veškeré výhrady, které mají k modelové Smlouvě, buď budou zahrnuty či ne. Tím se prokáže jejich význam pro oba dva státy.

V sedmdesátých letech se ve Smlouvách nepoužívalo termínu rezidence, ale vztahovaly se na osoby mající bydliště v jednom či obou smluvních státech, případně u právnických osob se jednalo o sídlo nebo místo vedení společnosti. Upraveno to je ve článku 4 – Daňový domicil. V případě, že má osoba bydliště v obou státech, jsou ve Smlouvě uvedeny shodné podmínky, na základě kterých dojde k rozhodnutí, kde podléhá dani. Navíc je uvedeno ustanovení o členech diplomatických a konzulárních úřadů, přestože na ně vztahuje osvobození dle článku 2- Diplomatičtí a konzulární úředníci.

Smlouva se vztahuje na daně z příjmů a z majetku, které Československá socialistická republika a Nizozemské království vybíraly v sedmdesátých letech, díky ustanovení 4 článku 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje, nebylo nutné tento článek měnit Protokolem či podepisovat Smlouvu novou, neboť zahrnuje i veškeré daně, které v následujících letech nahradí daně, jež byly vybírané v sedmdesátých letech.

V článku 3 – Všeobecné definice nenalezneme definice pojmu „činnost“¹⁰⁴, ten byl upraven v modelové Smlouvě později. Dále výrazy „podnik“ a „mezinárodní doprava“ státy nepotřebovaly ve smluvně definovat. Pojem „státní příslušník“ je definován v článku 26 – Zákaz diskriminace.

Jak Česká republika, tak Nizozemí jsou státy, které nemají příliš výhrad k modelové Smlouvě, dá se očekávat, že znění jejich vzájemné bilaterální Smlouvy bude její obsah dosti kopírovat. Přesto jsou v ní uvedeny některé články nebo ustanovení, která dnešní modelová Smlouva

¹⁰⁴ Zahrnuto do modelové Smlouvy v roce 2000, Komentář, ref. 65

neupravuje a zároveň některé ustanovení chybí. Bude to způsobeno stářím dvoustranné Smlouvy a spokojeností obou států s jejím obsahem.

Ze Smlouvy je patrné, že výhrady, které mají oba státy k současné modelové Smlouvě, jsou součástí platné Smlouvy mezi nimi. Výhrady České republiky jsou k článku 9 – Sdružené podniky, a k článku 12 – Licenční poplatky. V prvním zmíněném článku není zahrnuto ustanovení 2 o dvojím zdanění zisku podniků v obou smluvních státech a jejich řešení, v druhém je naopak přidáno ustanovení 6 upravující zdroj licenčních příjmů vyplacený v souvislosti s provozem stálé provozovny. Také Výhrady Nizozemí týkající se článku 14 – Kapitálové zisky jsou zahrnuty a ve Smlouvě není upraveno zdanění z prodeje akcií. Ve Smlouvě nejsou upraveny výhrady České republiky k článku 5 – Stálá provozovna, protože dle mého názoru v době podpisu neměla tyto výhrady Československá socialistická republika z důvodu minimálního soukromého podnikání.

Oba smluvní státy měly zapotřebí si v rámci Smlouvy detailněji upravit některé články či dokonce některé do Smlouvy přidat navíc. Jak je uvedeno výše do článku 4 – Daňový domicil bylo přidáno ustanovení o diplomatických a konzulárních úřednících, dále bylo do článku 12 – Licenční poplatky zahrnuto ustanovení o zdanění licenčních poplatků ve státě zdroje, pokud daň nepřesáhne 5 % z jejich částky a ustanovení odkazující na vzájemnou dohodu úřadů aplikace daně na licenční poplatky.

Do Smlouvy byl vložen článek 13 – Omezení článků 10, 11 a 12 upravující mezinárodní organizace, jejich orgány a úředníky konzulárních a diplomatických sborů, kteří na jeho základě nemohou čerpat žádných úlev a osvobození vztahující se k těmto příjmům. Jak bylo tehdy obvyklé, součástí je i článek 15 – Svobodná povolání upravující příjmy z výkonu nezávislých činností, ve Smlouvě přímo definovaných jako literární, vědecké, umělecké, vychovatelské, činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů, účetních a učitelské činnosti. Učitelé jsou navíc upraveni i v článku 21 – Profesori a učitelé, pokud jejich činnost na zahraniční univerzitě nepřesahuje dobu dvou let, podléhají zdanění ve státě bydliště.

Jak je výše uvedeno jsou některá ustanovení či články ve Smlouvě navíc, zároveň i některá ustanovení chybí a státy doposud nepovažovaly za nutné je pomocí Protokolů doplnit. Jedná se o ustanovení menšího významu. Například u článku 18 – Umělci a sportovci ustanovení o příjmech vyplácených prostřednictvím agenta a jejich následné zdanění a článku 26 – Zákaz diskriminace je to ustanovení upravující osoby bez státní příslušnosti. A chybí celý článek –

Pomoc při výběru daní nebo jeho ekvivalent či v článku 27 – Řešení případů dohodou chybí úprava arbitrážního řízení.

Odlišně od modelové Smlouvy upravily státy zdanění dividend, přesněji sazby daně ukládané na dividendy plynoucí ve státě zdroje. Daň z hrubé částky dividend nesmí být vyšší než 10 %, to se nevztahuje na dividendy vyplácené společnosti, která má majetek rozdělen alespoň částečně na akcie a jejíž sídlo je v druhém smluvním a státě, pokud vlastní nejméně 25 % společnosti vyplácející dividendy. Tyto dividendy nikdy nepodléhají zdanění ve státě zdroje.

Ve smlouvě z roku 1974 používala ČR jako primární metodu zamezení dvojího zdanění vynětí a u vybraných příjmů zápočet, to se změnilo s přijetím protokolu z roku 2012, kdy i Česká republika začala pro veškeré příjmy využívat metody zápočtu. Nizozemí již od uzavření Smlouvy využívalo pouze metody prostého zápočtu k vyloučení dvojího zdanění.

Článek 30 – Teritoriální rozšíření se rovná k článku 29 - Územní působnost modelové Smlouvy, upravuje případné rozšíření platnosti Smlouvy i na nizozemské zámořské državy Surinam a Nizozemské Antily.

5.2 Smlouva mezi Českou republikou a Německem

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku vstoupila v platnost dne 17. listopadu 1983 a tvoří jí 30 článků.

Podoba Smlouvy odpovídá tehdejší době a je dosti terminologicky i obsahově odlišná od současných Smluv, přesto oba státy doposud neuzavřely Smlouvu novou nebo stejně jako v případě Nizozemí nepřijaly protokol, který by alespoň upravoval vybrané články Smlouvy původní. V době, kdy byla Smlouva uzavíraná, byly státy na opačné straně tzv. železné opony a nepředpokládaly se časté a významné obchodní transakce, které by nebyly řízeny centrální vládou. Tomu stavu také odpovídá podoba Smlouvy, přesto je její obsah pro dnešní potřeby dostačující.

Smlouva se vztahuje na „*osoby, které mají bydliště či sídlo v jednom smluvním státě*“, jak je patrné z uvedeného (tehdy se ještě nepoužívalo termínu „*rezident*“). V případě, že taková osoba měla sídlo či bydliště v obou státech, rozhoduje se pouze na základě střediska osobních zájmů nebo podle toho, kde se osoba obvykle zdržuje (upraveno v článku 4 – Daňový domicil).

Smlouva zahrnuje daně, které byly v Československu¹⁰⁵ vybírány v dobách komunismu. Díky ustanovení upravujícího daně přijaté v budoucnu, které budou totožné či obdobné daním v době přijetí, není třeba přijmout Smlouvu novou, když tato vyhovuje dosavadním potřebám. Z Německé strany je kladen důraz na daň živnostenskou, která by byla ukládaná na zdroje plynoucí z Československa. Ustanovení článku 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje, neřeší, na jaké úrovni budou daně vybírány, Smlouva se vztahuje na veškeré v ní uvedené daně.

Stejně jako ve Smlouvě s Nizozemím ani v této nenalezneme výrazy „*státní příslušník*“¹⁰⁶, „*činnost*“, „*podnik*“ a „*mezinárodní doprava*“.

Přestože má Německo i ČR výhrady k modelové Smlouvě, není to z jejich bilaterální Smlouvy poznat. Například ani jeden ze států nemá zájem zahrnout v článku 9 – Sdružené podniky odstavec číslo 2, zabývající se zamezení dvojího zdanění u těchto podniků, přesto znění Smlouvy z roku 1983 je téměř totožné se zněním z aktuální modelové Smlouvy. Stejně tak výhrady Německa, aby článek 15 – Zaměstnání obsahoval ustanovení vylučující jeho použití na pronájem pracovní síly, tady nenalezneme. Za to ve Smlouvě nalezneme úpravu v článku 12 - Licenční poplatky, sazba daně je nižší, než by si dnes představovala Česká republika, ta by stanovila srážkovou daň ve výši 10 %, zatímco platná Smlouva povoluje pouze 5 %. Zatím to nevypadá, že by státy připravovaly Smlouvu novou nebo alespoň pracovaly na Protokolu.

Smlouva má ustanovení, která nejsou srovnatelná s modelovou Smlouvou ani nevyplývají z výhrad obou smluvních států, jedná se o úpravu, která je důležitá v mezistátních vztazích, ale již není tak důležitá, aby ji státy prosadily do ostatních Smluv. Důraz je ve Smlouvě kladen na dividendy společností, vlastněných alespoň z 25 % společností z druhého smluvního státu lze uvalit sazbu daně ve výši 25 % oproti základní sazbě 5 %. A to v případě, že rozdělené zisky této společnosti podléhají sazbě daně z příjmu alespoň o 20 % nižší, než kdyby se jednalo o zisky stejné společnosti, ale nerozdělené.

Dále je ve Smlouvě upraveno Nezávislé povolání (článek 14), jak bylo v té době obvyklé. Nezávislé povolání podléhá dani z příjmu ve státě bydliště (dnes rezidence) a zahrnuje činnost lékařskou, právníků, inženýrů, architektů, zubních lékařů, dále také činnost vědeckou,

¹⁰⁵ Daň ze mzdy, odvod zisků a daň ze zisků, daň zemědělská, daň domovní a další

¹⁰⁶ Do modelové Smlouvy přidána v roce 2002, Komentář, ref. 65

literární, uměleckou, výchovatelenskou a učitelskou. Poslední jmenované učitelství je ve Smlouvě upraveno ještě v článku 20 – Učitelé, studenti a jiné osoby, které získávají vzdělání. Kromě studentů jsou všichni ostatní od daně v druhém smluvním státě osvobozeni pouze na dva roky a to pouze v případě, že jejich činnost není vykonávána za účelem zisku. U učitelů není jejich práce na zahraniční univerzitě považována za výdělečnou činnost.

Posledním důležitým ustanovením je článek 28 – Doložka o Berlínu, ta říká, že se Smlouva vztahuje i na západní část Berlína, dalo by se to přirovnat k dnešnímu článku 29 – Územní působnost.

V souladu s tehdejší modelovou Smlouvou a tím, že státy nepovažovaly za nutné některé ustanovení do Smlouvy vkládat, chybí článek – Pomoc při výběru daní nebo některá další ustanovení z jiných článků, například článek 24 – Zásada rovného zacházení neobsahuje úpravu zahrnující osoby bez státní příslušnosti, v článku 13 - Zisky ze zcizení majetku neobsahuje ustanovení týkajícího se lodí a letadel v mezinárodní dopravě nebo v článku 25 – Řešení případů cestou dohody chybí ustanovení o arbitráži.

Primární metodou upravenou ve Smlouvě k zamezení dvojího zdanění je metoda vynětí. U některých druhů příjmů (z dividend, licenčních poplatků, zisků ze zcizení podílů společností sídlících v druhém smluvním státě a tantiém a z příjmů umělců a sportovců) je používána metoda zápočtu.

Zajímavostí Smlouvy je, že článek 18 – Veřejné funkce a článek 19 Penze jsou prohozené.

5.3 Smlouva mezi Českou republikou a Lotyšskem

Lotyšsko jsem zvolila jako jediného zástupce nečlenských států, protože bilaterální Smlouvy s nečlenskými státy OECD, které jsou současně členy Evropské unie, byly uzavřeny v devadesátých letech a zajímalo mne, zda Smlouvy budou podobného obsahu odpovídajícím požadavkům tehdejší doby. A zároveň je Lotyšsko jedním ze států, které mají nejvíce výhrad k modelové smlouvě, jejich odraz bude pravděpodobně v bilaterální Smlouvě s Českou republikou.

Smlouva mezi Českou republikou a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byla podepsána 25. října 1994 s platností od 22. května 1995 a její obsah je upraven v 29 člácích.

Smlouva byla uzavřena až po rozpadu Sovětského svazu, jehož je Lotyšsko jednou z nástupnických zemí, a Československé socialistické republiky, u které je ČR jednou ze dvou nástupnických zemí. Není nikterak ovlivněna komunistickou daňovou politikou. Daně upravené v této Smlouvě jsou platné dodnes, přestože se Smlouvě vztahuje i na veškeré obdobné daně, které by byly případně přijaté v budoucnu.

Obsah článku 3 – Všeobecné definice již obsahuje definice výrazů „*státní příslušník*“ a „*mezinárodní doprava*“, ale stále ještě nezahrnuje výrazy „*podnik*“ a „*činnost*“. Článek 4 – Rezident zavedl termín „*rezident*“ a jeho úprava je obdobná, až na výjimky, modelové Smlouvě. Mezi ně patří určení, že vláda smluvního státu či nižší správní nebo místní úřady jsou považovány za rezidenta jednoho smluvního státu a dále je upraveno, že pokud bude právnická osoba považována za rezidenta obou smluvních států, příslušné úřady se dohodnou, který stát bude zdaňovat subjekt jako svého rezidenta.

Některé výhrady Lotyšska a České republiky jsou ve Smlouvě zahrnuty. Hned v úvodu v článku 2 – Daně, na které se Smlouva vztahuje, nejsou uvedeny daně z celkového objemu mezd, neboť je Lotyšsko nepovažuje za daň z příjmů. V souvislosti s článkem 5 – Stálá provozovna oba smluvní státy měly své výhrady. Jen některé jsou součástí Smlouvy a to snížení testu u poradenských činností na šest měsíců z dvanácti měsíců a u stavenišť či montážních projektů na devět, v tomto případě ale není plně naplněna výhrada Lotyšska, které by si taktéž požadovalo šest z dvanácti měsíců.

Další výhrada Lotyšska zahrnující vznik stálé provozovny u fyzických osob vykonávajících nezávislé či obdobné povolání není zahrnuta, neboť Smlouva ještě stále upravuje článek 14 – Nezávislá povolání, který byl již zrušen.

Výhrada týkající zdanění příjmu akcionářů je v článku 6 – Příjmy z nemovitého majetku zohledněna prostřednictvím ustanovení upravujícího problematiku zdanění akcionářů společností majících příjem z nemovitého majetku.

K článku 7 – Zisky podniků mělo své výhrady pouze Lotyšsko a jsou již zahrnuty v bilaterální Smlouvě s Českou republikou. Aby byly náklady stálé provozovny uznány, musí jich být dosaženo stejně jako by jich dosáhl samostatný subjekt. Dále daňově uznatelné jsou pouze ty odpočty, u kterých tak stanoví národní legislativa.

Mezinárodní doprava je ve Smlouvě v článku 8 – Mezinárodní doprava upravena jen ve velmi zkrácené podobě. Lotyšsko si prostřednictvím dvoustranných jednání nepřálo rozšířit tento

článek na vnitrozemskou lodní dopravu, a proto tyto dvě ustanovení chybí. Obdobně ani článek 13 – Zisky ze zcizení majetku neobsahují vnitrozemskou dopravu.

K článku 9 – Sdružené podniky má ČR stejné výhrady jako jsou již uvedeny v dvoustranné Smlouvě s Nizozemím. A využívá svého práva neuvést ve Smlouvě s Lotyšskem ustanovení k zamezení dvojího zdanění zisků u sdružených podniků a k jejich zamezení následně upravovat daňovou povinnost sdružených podniků ve státě zdroje.

K článkům 10 – Dividendy a 11 – Úroky má výhrady pouze Lotyšsko a tyto ve Smlouvě zohledněny nejsou. Naopak je v článku 11 – Úroky uvedeno ustanovení 3, které upravuje úroky plynoucí vládě, nižšímu správnímu nebo místnímu úřadu druhého státu. Tyto zisky nebudou v žádném případě podléhat zdanění ve státě, jemuž jsou finanční prostředky půjčeny od druhého státu. Jinak je upraven článek 12 – Licenční poplatky, k němuž má výhrady kromě Lotyšska i ČR. Zde jsou přidány dva odstavce. První se zabývá zdaněním licenčních poplatků ve státě zdroje sazbou daně maximálně do 10 % hrubé částky z licenčních poplatků. Druhé ustanovení upravuje zdanění zdroje licenčních poplatků vázající se ke stálé provozovně. Výhrady obou dvou států jsou do Smlouvy zahrnuty. Navíc je dle požadavků Lotyšska upravena definice licenčních poplatků tak, aby zahrnovala i průmyslové, vědecké a obchodní zařízení.

Ke zbývajícím článkům mělo výhrady pouze Lotyšsko, ale ty již ve Smlouvě zahrnuty nejsou. Za to jsou uvedena ustanovení, která dnešní modelová Smlouva již neobsahuje, jako je článek 14 – Nezávislá povolání. Ta jsou nadefinována obdobně, jako tomu je v předchozích dvou Smlouvách. Jedná se o nezávislou činnost provozovanou nejméně 183 dní ve dvanácti měsících. Stejně jako ve Smlouvě s Německem i v této jsou upraveni profesori a výzkumní pracovníci společně se studenty v článku 20 – Studenti, profesori a výzkumní pracovníci. Lhůta pro osvobození od daně ve státě, kde se nachází univerzita, na které tyto fyzické osoby působí, je taktéž dva roky. Navíc jsou v článku 17 – Umělci a sportovci upraveny příjmy plynoucí z veřejných zdrojů a v článku 18 – Penze, penze vyplácené na základě zákona o sociálním zabezpečení.

I v této Smlouvě chybí článek – Pomoc při výběru daní. Dále v ní chybí jednotlivá ustanovení v některých článcích například v článku 13 – Zcizení majetku je to ustanovení o ziscích plynoucích ze zcizení akcií. A v článku 24 – Zákaz diskriminace nejsou upraveny osoby bez státní příslušnosti a nemají tak dle této Smlouvy nárok na stejné zacházení jako osoby podléhající této Smlouvě. Dále článek 25 – Řešení případů dohodou neobsahuje ustanovení o

arbitrážním řešení sporů a článek 26 – Výměna informací – neobsahuje ustanovení o odmítnutí poskytnout informace, které jsou získány od finanční instituce, a poskytování informací, které pro daňové účely používá pouze druhý smluvní stát. Tato ustanovení se neobjevila ani u jedné z předchozích Smluv.

K zamezení dvojího zdanění používají oba dva státy od podpisu této Smlouvy metody prostého zápočtu. Česká republika může navíc do celosvětových příjmů svých poplatníků zahrnout i příjem v Lotyšsku osvobozený a následně jej zdanit.

5.4 Smlouva mezi Českou republikou a Francií

Čtvrtou vybranou Smlouvou je Smlouva mezi Českou republikou a Francouzskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oblasti daní z příjmu a z majetku, která byla podepsána dne 28. dubna 2003 společně s Protokolem a vstoupila v platnost dne 1. července 2005. Tato Smlouva nahradila původní Smlouvu uzavřenou mezi Československou socialistickou republikou a Francouzskou republikou podepsanou dne 1. července 1973 v Paříži.

Na rozdíl od Protokolů k ostatním Smlouvám, tento Protokol pouze vysvětluje použité výrazy ve Smlouvě, aby v budoucích letech nedošlo k jejich špatnému výkladu a v důsledku toho ke vzniku sporu mezi oběma smluvními státy

Smlouva již stejně jako Smlouva s Lotyšskem používá termínu „*rezident*“, kterému je věnován celý článek 4 – Rezident. Navíc je tento článek rozšířen o ustanovení, které definuje pojem „*rezident jednoho smluvního státu*“, jedná se o rozšíření o další typy právnických osob, které podléhají úpravě této Smlouvy, bylo to jistě na popud z francouzské strany, neboť ta měla výhrady ke zdanění partnershipů.

Tato Smlouva stále ještě neobsahuje definice pojmů „*podnik*“ a „*činnost*“, které se staly součástí modelové Smlouvy později a státy neměly potřebu je ve Smlouvě uvádět.

Česká i Francouzská republika zapracovaly své výhrady do dvoustranné Smlouvy. Do článku 5 – Stálá provozovna přidaly dvě ustanovení o vzniku stálé provozovny. První o poskytování služeb po dobu delší než devět měsíců za období patnácti měsíců a druhé o dozoru spojeném se staveništěm nebo projektem, pokud trvá více než dvanáct měsíců. Zajímavé je, že dozor jako součást bilaterální Smlouvy nevyplývá z připomínek ani jednoho z těchto států.

K článku 6 – Příjmy z nemovitého majetku měla připomínky francouzská strana, která požadovala, aby obsah Smlouvy korespondoval s francouzskou národní úpravou akcií a jiných obdobných práv vázajících se k nemovitostem, což je upraveno v ustanovení 5 Smlouvy. Dále je uvedena definice „*nemovitý majetek*“, která je rozšířena o nerostné suroviny a bohatství, opce a obchodní majetek, což jde opět nad rámec výhrad obou států. Je zřejmé, že státy se inspirovaly i připomínkami jiných zemí při tvorbě této Smlouvy.

Česká strana měla stejně jako v předchozích Smlouvách výhrady k článku 9 – Sdružené podniky a proto Smluvně není upraveno zamezení dvojímu zdanění úpravou základu daně v případě zisků vázajících se ke stálé provozovně.

Článek 10 – Dividendy uvedený v modelové Smlouvě se nelíbil Francii a tak je v bilaterální Smlouvě upraven. Definice dividend je rozšířena tak, aby se vztahovala na všechny příjmy plynoucí z rozdělování zisku. Navíc Smlouva říká, že na dividendy vyplácené společnosti, která drží minimálně 25 % podíl na společnosti dividendy vyplácející, se uvalí nulová sazba daně, jinými slovy nezdaní se. Ostatní dividendy mohou být zdaněny 10% sazbou daně.

K článku 12 – Licenční poplatky měly výhrady oba státy, a to zahrnutí ustanovení o stálé provozovně. A navíc česká strana požadovala zahrnutí ustanovení o zdanění licenčních poplatků ve státě zdroje obdobně ustanovení u dividend. Z finální úpravy vyplývá, že výsledkem těchto jednání byly dvě sazby daně a jedno osvobození. Stát zdroje nesmí zdanit autorská práva. 5% sazbu daně smí uvalit na průmyslová, obchodní a vědecká zařízení a 10% sazbu daně na know-how, patenty a další. V důsledku těchto sazeb je upraveno ustanovení definující výraz „*licenční poplatky*“.

Další články, které nesou změny oproti modelové Smlouvě, jsou článek 13 – Zisky ze zcizení majetku a článek 22 - Majetek, kde Francie klade opět důraz na zdanění akcií v souladu s vlastním právním řádem. I článek 19 – Veřejné funkce byl pozměněn, aby vyhovoval francouzské straně. A společně s tím byla provedena i úprava článku 17 – Umělci sportovci, kde bylo přidáno ustanovení o příjmech plynoucích těmto osobám z veřejných zdrojů a jejich následné zdanění ve státě rezidence fyzické osoby.

Posledním článkem, ke kterému měla Francie u modelové Smlouvy oficiální výhrady je článek 24 – Zákaz diskriminace, její výhrady ale začleněny do Smlouvy nejsou, přesto byl tento článek pozměněn. Je tu navíc ustanovení o penzijním systému a příspěvcích placených v jednom státě a jejich daňová odčitatelnost, které by se dalo spíše očekávat v článku 18 –

Penze. Dále článek řeší rozšíření aplikace osvobození a jiných výhod plynoucích poplatníkům z jednoho státu vykonávajícím neobchodní činnost na poplatníky z druhého státu vykonávajících tutéž či obdobnou činnost.

Ve Smlouvě některá ustanovení chybí. Stejně jako v předchozích případech se jedná o článek – Pomoc při výběru daní, ale také článek - Územní působnost. V článku 25 – Řešení případů dohodou není upravena arbitráž jako způsob řešení sporů. V článku 26 – Výměna informací není upraveno odmítnutí poskytnout informace získané buď od finanční instituce, nebo odmítnutí vydat informací, které tento stát nevyžaduje pro daňové účely a v článku 11 – Úroky chybí ustanovení o zdanění úroků ve státě zdroje sazbou ve výši 10 %.

Úprava vnitrozemské vodní dopravy chybí v článku 8 - Vodní a letecká doprava. Zato je kladen důraz na zdanění kontejnerů používaných při mezinárodní dopravě, i pokud se nejedná o pravidelnou činnost. Je upraveno ustanovení o osvobození od vybraných daní. Ve Francii jsou podniky se sídlem v ČR osvobozeny od profesní daně a podniky se sídlem ve Francii jsou osvobozeny od obdobné daně, kterou by na ně chtěla uvalit česká strana.

Stejně jako ve Smlouvě některá ustanovení chybí, jsou v ní i některá navíc. Státy tím vyjadřují svou potřebu tuto problematiku Smluvně upravit. Článek 14 – Nezávislá povolání je taktéž uveden, jak bylo ještě v době vzniku Smlouvy obvyklé. Definice nezávislých povolání je obdobná definicím uvedeným u Smluv s Německem a Nizozemím. Opět ve Smlouvě v článku 20 – Studenti a učitelé nalezneme úpravu práce učitelů na zahraničních univerzitách a její osvobození od daně ve státě zdroje v případě, že příjem z práce nepřesahuje dva roky.

Ve Smlouvě je kladen v článku 27 – Diplomáté a konzulární úředníci důraz na tyto osoby, neboť je přidáno ustanovení zdůrazňující zdanění jejich příjmu ve vysílajícím státě. Navíc je zdůrazněno, že příjmy plynoucí mezinárodním organizacím nepodléhají úpravě této Smlouvy. V článcích 10 – Dividendy, 11 – Úroky a 12 – Licenční poplatky nebyla řešena dohoda mezi příslušnými úřady o aplikaci těchto článků, neboť je to upraveno v článku 28 – Způsob provádění.

Z metod k zamezení dvojímu zdanění si oba státy vybraly aplikaci metody zápočtu.

5.5 Smlouva mezi Českou republikou a Dánskem

Poslední z vybraných a také ta nejmladší je Smlouva uzavřená mezi Českou republikou a Dánským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu byla uzavřena společně s Protokolem dne 25. srpna 2011 v Praze. Platit začala 17.

prosince 2012 a od toho dne skončila platnost původní Smlouvy, uzavřené mezi Dánským královstvem a Československou socialistickou republikou, ze dne 5. května 1982, a Protokolu, ze dne 11. září 1992. Česká republika a Dánsko měly potřebu uzavřít Smlouvu úplně novou a ne pouze přijmout další pozměňující Protokol jak učinily ČR a Nizozemí v případě jejich dvoustranné Smlouvy.

Protokol je součástí i nové Smlouvy a byl podepsán ve stejný den. Povyjasňuje problematiku článku 4 – Rezident a článku 12 – Licenční poplatky. K článku 4 – Rezident uvádí, že právnická osoba založena v jednom státě a tam také osvobozena od daní, je v tomto státě považována za rezidenta. K článku 12 – Licenční poplatky zavádí tzv. doložku nejvyšších výhod¹⁰⁷ týkající se sazby daně, neboť pokud ČR podepíše Smlouvu s jinou členskou zemí EU, ze které bude plynout nižší sazba daně uvalovaná na licenční poplatky, či dokonce budou od daně osvobozeny, automaticky se aplikuje tato sazba či osvobození na příjmy plynoucí z licenčních poplatků rezidentům Dánska.

Smlouva se skládá z 28 článků a zabývá se pouze zamezením dvojího zdanění u příjmu. Majetek není vůbec předmětem této Smlouvy. Úplně chybí článek – Majetek a v článku 4 – Rezident taktéž chybí slova „majetku tam umístěného“. Neznamena to ale, že by Smlouva nezahrnovala příjmy z nemovitého či movitého majetku, pouze neobsahuje zdanění majetku jako takového, ať již nemovitého, movitého, lodí či letadel nebo zdanění ostatního majetku.

Smlouva je velmi moderní a obsahuje veškeré definice uvedené v modelové Smlouvě, taktéž vymezení úvodních článků odpovídá modelové Smlouvě, používá se termínu rezident, kterému je věnován článek 4 – Rezident, jsou již uvedeny v článku 3 – Všeobecné definice výrazy „činnost“ a „podnik“. Přesto obsahuje jisté odlišnosti, vyplývající z výhrad obou států k modelové Smlouvě.

Oba dva smluvní státy mají výhrady k článku 5 – Stálá provozovna. Nejprve České republiky má výhrady k stálému místu podnikání a vymínila si vsunout do Smlouvy ustanovení o poskytování služeb, které pokud trvá déle než šest měsíců v jakýchkoliv dvanácti měsících, má za důsledek vznik stálé provozovny. Dánsko naopak trvalo na zahrnutí ustanovení o vrtných soupravách, technickém zařízení či lodích používaných pro průzkum přírodních

¹⁰⁷ Ustanovení v mezinárodní smlouvě, kterým se smluvní strany zavazují poskytnout si v dané oblasti minimálně stejné výhody, které před uzavřením smlouvy poskytnuli jiným státům, nebo kdykoliv po uzavření smlouvy třetím státům poskytnou (Doložka nejvyšších výhod. In: *Business.centre.cz: Slovník pojmů* [online]. [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1117-dolozka-nejvysich-vyhod.aspx>)

zdrojů, jejichž používání déle než dvanáct měsíců vede taktéž ke vzniku stálé provozovny. Oba dva státy se zaměřily na rozšíření pojmu stálá provozovna o další činnosti. Navíc měly oba státy potřebu rozšířit ustanovení o nezávislých zástupcích a dospecifikovat vznik stálé provozovny v případě, kdy závislý zástupce má a kdy nemá oprávnění uzavírat smlouvy pro zahraniční subjekt.

Výhrady k článku 8 – Zisky z mezinárodní dopravy má Dánsko. Přidává tak do Smlouvy ustanovení o tom, že tento článek se bude vztahovat i na tu část zisků obchodního konsorcia, která připadá podniku mající sídlo hlavního vedení ve smluvním státě. Dánsko tak upravuje zdanění konsorcia Scandinavian Airlines System, které je pro severské země natolik významné, že kvůli němu upravují některé další články svých bilaterálních Smluv, nejedná se, jak je výše uvedeno pouze o Dánsko, ale i Švédsko a Norsko. Například v článku 14 - Příjmy ze zaměstnání jsou vymezené příjmy, které zdaní Dánsko, pokud nějakým způsobem náleží ke stálé provozovně patřící leteckému konsorciu SAS. Druhou specialitou tohoto článku je přesné vymezení o jaké zisky se jedná, jsou to zisky z pronájmu lodí a letadel s posádkou nebo bez ní a zisky za používání, údržbu nebo pronájem kontejnerů využívaných v mezinárodní přepravě.

Úpravy článku 13 – Zisky ze zcizení lodí jsou v souvislosti s úpravami článku 8 – Zisky z mezinárodní dopravy a je patrné, že pocházejí z dánské strany, neboť upravují prodej kontejnerů využívaných v mezinárodní dopravě a tuto úpravu v jiné, výše popsané české dvoustranné Smlouvě nenalezneme a dále zisky vztahující se ke zcizení majetku obchodního konsorcia.

Výhrady České republiky k článku 9 – Sdružené podniky nejsou do Smlouvy zahrnuty, neboť je uveden odstavec 2 o dvojím zdanění zisků podniků a jejich zamezení, se kterým ČR nesouhlasí a ani zde není uvedeno ustanovení o dobré víře, kterým si ve svých výhradách podmiňuje uvedení této úpravy do svých Smluv.

Dále měla ČR výhrady k článku 12 – Licenční poplatky. Jsou součástí Smlouvy, ustanovení o licenčních poplatcích náležejících ke stálé provozovně je zdaněno sazbou ve výše maximálně 10 % z hrubé částky licenčních poplatků. Nevztahuje se to na autorská práva, podrobnější definice je v článku 12 – Licenční poplatky.

Kromě článku – Majetek, dále chybí články – Nezávislá povolání, který modelová Smlouva zahrnuje pod články upravující stálou provozovnu a článek Pomoc při výběru daní, který jak

vyplývá z předchozích Smluv, není uveden ani v jedné Smlouvě. Dále není uvedeno v článku – 23 Řešení případů dohodou použití arbitráže u případných sporů mezi daňovými úřady obou států. A ustanovení v článku 7 – Zisky podniků o přičtení zisků stálé provozovně na základě rozdělení celkových zisků podniků obvyklou metodou. Dají se odečíst pouze náklady přičitatelné stálé provozovně dle ustanovení uvedených.

Ve Smlouvě jsou také některá ustanovení uvedená navíc či jinak formulovaná. V článku 14 – Příjmy ze zaměstnání je kromě zapracovaných výhrad dánské strany, také uvedeno jakým způsobem mají být počítané lhůty, které dny se započítávají a které ne. Také jsou v následujícím ustanovení z působnosti Smlouvy vyjmuty osoby, které pracují v zahraničí, ale zodpovědný za výkon a kontrolu jejich činnosti má zaměstnavatel domácí. Jedná se například o pronájem pracovní síly.

Větší rozsah působnosti než mu přisoudila modelová Smlouva, má článek 17 – Penze, platby sociálního zabezpečení a podobné platby, vztahuje se i na platby ze sociálního zabezpečení a upravuje jejich zdanění v obou smluvních státech za podmínek uvedených ve Smlouvě ne jen ve státě, který tyto platby vyplácí.

Smlouvou je garantováno použití informací, vydaných na základě článku 24 – Výměna informací, k jakýmkoliv účelům, které umožňuje domácí legislativa přijímajícího státu. To je výrazná změna, protože tyto informace by jinak směly být použity pouze k daňovým účelům a muselo by se žádat o zvláštní povolení k jejich využití v ostatních případech.

Nulová sazba daně u dividend vyplácených penzijním fondům a podobným institucím nebo vyplácených mezi spojenými osobami, kde příjemce dividend drží alespoň 10 % z druhé společnosti, je neobvyklá. Znamená to, že tento příjem je de facto osvobozen od daně. Ostatní příjem z článku 10 – Dividendy může podléhat dani obvyklé, 15 % z hrubé částky dividend.

Oba dva smluvní státy se rozhodly využívat metody prostého zápočtu k zamezení dvojímu zdanění, jak je upraveno v článku 21 – Vyloučení dvojího zdanění.

5.6 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Českou republikou

Česká republika uzavřela do 1. ledna 2014 89 dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění,¹⁰⁸ z toho uzavřela Smlouvy se všemi členskými státy Evropské unie. Smlouvy s jednotlivými státy EU jsou uvedeny v následující tabulce.

Sloupec „*Platnost ode dne*“ pouze ukazuje, kdy byla uzavřena poslední platná Smlouva s danou zemí, neboť dochází na základě vývoje modelové Smlouvy a změn probíhajících v jednotlivých národních legislativách k revizím dosavadních platných smluv. Ty jsou uvedeny ve sloupci „Poznámka“. Zároveň také dochází k podpisu nových smluv nahrazujících Smlouvy původní, to ale z tabulky není patrné. Například Smlouva s Dánskem byla podepsána již v roce 1982, ale představitelé obou smluvních států se rozhodli uzavřít Smlouvu novou, která by lépe reflektovala dosavadní legislativní vývoj v obou smluvních státech a zahrnovala změny z modelové Smlouvy.

¹⁰⁸ Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění. MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013, 12.12.2013 [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>

Tabulka 5 Seznam Smluv uzavřených Českou republikou se státy EU

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Poznámka
Belgie	24. 07. 2000	95/2000 Sb.m.s.	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.
Bulharsko	02. 07. 1999	203/1999 Sb.	
Dánsko	27. 12. 2012	14/2013 Sb.m.s.	
Estonsko	26. 05. 1995	184/1995 Sb.	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	
Francie	01. 07. 2005	79/2005 Sb.m.s.	
Chorvatsko	28. 12. 1999	42/2000 Sb.m.s.	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Irsko	21. 04. 1996	163/1996 Sb.	
Itálie	26. 06. 1984	17/1985 Sb.	
Kypr	26. 11. 2009	120/2009 Sb.m.s.	
Litva	08. 08. 1995	230/1995 Sb.	
Lotyšsko	22. 05. 1995	170/1995 Sb.	
Lucembursko¹⁰⁹	30. 12. 1992	79/1993 Sb.	
Maďarsko	27. 12. 1994	22/1995 Sb.	
Malta	06. 06. 1997	164/1997 Sb.	
Německo	17. 11. 1983	18/1984 Sb.	
Nizozemí	05. 11. 1974	138/1974 Sb.	Protokol č. 112/1997 Sb. Sdělení 112/1997 Sb. Protokol č. 58/2013 Sb.m.s.
Polsko	11. 06. 2012	102/2012 Sb.m.s.	
Portugalsko	01. 10. 1997	275/1997 Sb.	
Rakousko	22. 03. 2007	31/2007 Sb.m.s.	redakční oprava č. 39/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11. 08. 1994	180/1994 Sb.	
Řecko	23. 05. 1989	98/1989 Sb.	
Slovensko	14. 07. 2003	100/2003 Sb.m.s.	
Slovinsko	28. 04. 1998	214/1998 Sb.	
Španělsko	05. 06. 1981	23/1982 Sb.	
Švédsko	08. 10. 1980	9/1981 Sb.	
Velká Británie	20. 12. 1991	89/1992 Sb.	redakční oprava č. 37/1992 Sb.

Zdroj: MINISTERSTVO FINANČÍ ČESKÉ REPUBLIKY, ref. 95, vlastní úprava

¹⁰⁹ Novou Smlouvu v textu práce neuvádím, protože dosud není v platnosti. Podpis nové smlouvy mezi Českou republikou a Lucemburským velkovévodstvím o zamezení dvojímu zdanění. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2013/podpis-nove-smlouvy-mezi-ceskou-republik-10986>

5.7 Shrnutí

Výhrady, které státy k modelové Smlouvě dnes mají, jsou ve větší míře součástí jejich dvoustranných Smluv. Výjimku tvoří pouze Německo, neboť v této Smlouvě nejsou zahrnuty téměř žádné výhrady ani jednoho ze smluvních států. Očekávám tedy, že v nejbližších letech dojde k uzavření nové dvoustranné Smlouvy s Německem obdobně, jako byla uzavřena nově Smlouva s Dánskem, které odráží dánskou i českou daňovou politiku jednadvacátého století.

Ve všech Smlouvách nalezneme mnoho důležitých úprav. Některé články a ustanovení v nich chybí. Za zásadní považuji, že ani v jedné ze Smluv se neobjevil článek – Pomoc při výběru daní a ustanovení o řešení sporů příslušných úřadů pomocí arbitráže. Domnívám se, že evropské státy nemají problémy s výběrem daní a komunikací mezi příslušnými úřady a tedy není třeba toto upravovat ve Smlouvě.

Kontroverzními články upravenými ve většině Smluv jsou články 10 – Dividendy, 11 – Úroky, 12 – Licenční poplatky, neboť k jejich obsahu mají vybrané státy výhrady. Často jsou tyto články upraveny i nad rámec výhrad smluvních států. Zjistila jsem, že státy se při uzavírání konkrétní Smlouvy inspirovaly i u ostatních zemí, jejich výhrad, případně v jiných uzavřených dvoustranných Smlouvách.

Až na Smlouvu s Dánskem se objevuje ve všech Smlouvách úprava zdanění pedagogických a vědeckých pracovníků působících na zahraničních univerzitách, což je odlišné od modelové Smlouvy. Taktéž součástí všech Smluv kromě dánské je článek – Nezávislá povolání, který byl z modelové Smlouvy vymazán v roce 2000, a dalo by se předpokládat, že bilaterální Smlouva s Francií uzavřená po tomto datu jej taktéž nebude obsahovat. Zjistila jsem, že článek je přesto přítomen.

Překvapující je úprava některých států (Smlouvy s Dánskem, s Nizozemím a s Francií) týkající se oblasti diplomatických a konzulárních úřadů, neboť k tomuto článku v modelové Smlouvě nebyly žádnou zemí EU vzneseny výhrady, a tyto státy přesto kladou na tuto oblast zdanění velký důraz.

Zajímavým zjištěním bylo, že nová Smlouva uzavřená s Dánským královstvím již neupravuje zdanění majetku jako takového, ale pouze příjmy plynoucí poplatníkům smluvních států ať již z majetku či jiných zdrojů.

Ve Smlouvách převažuje metoda prostého zápočtu nad metodou vynětí. Metodu vynětí používala Československá socialistická republika a zůstala stále v platnosti ve Smlouvě

s Německem. Současně s touto metodou se používá metoda prostého zápočtu u určitých článků Smlouvy. Smlouva s Nizozemím již prošla prostřednictvím Protokolu změnou a tato metoda byla nahrazena metodou prostého zápočtu. Česká republika a ostatní vybrané země již používají pouze metodu prostého zápočtu při zamezení dvojímu zdanění.

6 Závěr

Daňová politika a vliv EU se v bilaterálních Smlouvách neprojevuje přímo. Evropská unie zatím nemá vytvořenou vlastní modelovou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění ani to jinak neupravuje ve své legislativě. Přesto jsou v modelové Smlouvě patrné stopy vlivu EU, protože téměř všechny členské státy EU se dnes již podílejí na tvorbě modelové Smlouvy. Dále se potvrdil můj předpoklad, že Evropský soudní dvůr se zabývá otázkami týkajícími se dvoustranných Smluv, například v oblastech, kde může docházet omezování základních práv a svobod na kterých je EU postavena. To může mít v budoucnu vliv na podobu modelové Smlouvy nebo na úpravu konkrétních bilaterálních Smluv.

Z vybraných Smluv vyplývá, že se státy nechaly inspirovat modelovou Smlouvou při tvorbě vlastních dvoustranných Smluv. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela Česká republika, prošly, stejně jako modelová Smlouva OECD, mnoha terminologickými změnami. Některé výrazy, například „*rezident*“, se do dvoustranných Smluv uzavřených ČR dostaly až v pozdějších letech společně s tím, jak získávaly na významu, a zároveň se promítaly do vývoje modelové Smlouvy. Jednotlivé státy neměly do té doby zapotřebí tyto termíny ve svých Smlouvách uvádět.

Prostřednictvím diplomové práce jsem prokázala, že většina evropských států zapracovává z velké části výhrady k modelové Smlouvě do dvoustranných Smluv. Některé státy dokonce zapracovávají do svých Smluv výhrady, které měly k modelové Smlouvě jiné státy. Většina vybraných smluv byla podepsána na základě starších verzí modelové Smlouvy, z čehož vyplývá, že výhrady jednotlivých států se v dlouhodobém horizontu nemění a potvrzuje se neměnnost daňové politiky daných států v klíčových bodech, které Smlouvy upravují. Výsledkem toho je, že některé státy nemají potřebu Smlouvu aktualizovat pomocí Protokolů nebo uzavřením nové dvoustranné Smlouvy a to i navzdory hektickému politickému vývoji na počátku devadesátých let v Evropě.

Příjemným zjištěním bylo, že Česká republika byla při uzavírání Smluv konzistentní a většinu svých požadavků, případně výhrad k modelové Smlouvě do svých bilaterálních Smluv zakomponovala. Aby to samé bylo možné prohlásit i o ostatních vybraných státech, bylo by nutné podrobit analýze další Smlouvy, které tyto státy uzavřely buď mezi sebou anebo s jinými státy Evropské unie.

Při hledání odpovědi na dílčí cíle jsem zjistila, že státy využívají všech předpokládaných úprav Smluv, které jsem zamýšlela analyzovat. Některé články a ustanovení vypouštějí,

pomocí jiných přidaných upravují oblasti zdanění příjmu a majetku, se kterými text modelové Smlouvy nepočítá nebo u některých článků volí odlišné znění, někdy měnící jejich význam. Podrobnější rozbor této problematiky obsahuje poslední kapitola práce.

Převažující metodou zamezení dvojího zdanění, používanou zkoumanými státy, je metoda prostého zápočtu.

Všechny zkoumané státy vycházejí z velké míry ve svých bilaterálních Smlouvách ze znění modelové Smlouvy. Tento výsledek potvrzuje skutečnost, že v dnešní globalizované době je pro jednotlivé státy nutností najít společnou řeč v oblasti přímých daní prostřednictvím sdružování se v mezinárodních organizacích. Ty vytváří společná pravidla pro mezinárodní zdanění, a přestože nejsou přímo vynutitelná, státy se jimi dobrovolně řídí, neboť podporují mezinárodní obchod a zároveň pomáhají účinně bojovat s problematikou daňových úniků či daňových rájů.

7 Literatura

7.1 Knižní zdroje

- ČERNOHORSKÝ, Jan a Petr TEPLÝ. Základy financí. 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 304 s. ISBN 978-80-247-3669-3.
- KUBÁTOVÁ, Květa a Lenka LÁCHOVÁ. Daňová teorie a politika. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003, 225 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 80-863-9584-7.
- LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, xv, 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada. ISBN 978-807-3576-950.
- RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění ... Olomouc: Anag, 2005-, sv. Daně (ANAG). ISBN 9788072635115.
- SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s.; ISBN 978-80-7201-925-0.
- The World Book student information finder. 1990 rev. print. Chicago: World Book, 1990-c1993, v. <1-2 >. ISBN 07166324702.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11. aktualiz. vyd. Praha: 1. VOX, 2012, 368 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-05-2.

7.2 Elektronické zdroje

- Daně v Nizozemí. *Finance.cz: Daně v ČR a v EU* [online]. [cit. 2014-06-06].
Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-nizozemi/>
- Doložka nejvyšších výhod. In: *Business.center.cz: Slovník pojmů* [online]. [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1117-dolozka-nejvyssich-vyhod.aspx>
- ESNER, Jan. *Studená válka* [online]. [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <http://studena.valka.cz/kronika.htm>
- General information on Nordisk eTax. *Nordisk eTax* [online]. [cit. 2014-05-26].
Dostupné z: <https://www.nordisketax.net/main.asp?url=/hem.asp&c=sve&l=eng>
- KRUTÍLEK, Ondřej. Příjmy rozpočtu EU. *Euroskop.cz: Fakta o EU* [online]. [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8878/sekce/prijmy-rozpocetu-eu/>
- NERUDOVÁ, Danuše. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2007 [cit. 2014-05-26].
Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojho-zdaneni/?#heading2>
- OECD. *OECD.org* [online]. 2007 [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/general/38406764.pdf>
- Podpis nové smlouvy mezi Českou republikou a Lucemburským velkovévodstvím o zamezení dvojímu zdanění. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2013/podpis-nove-smlouvy-mezi-ceskou-republik-10986>
- Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění. MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2013, 12. 12. 2013 [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>

- SOBOTKOVÁ, Veronika. Aplikace CFC pravidel ve vybraných zemích Evropské unie. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2010 [cit. 2014-06-08]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/index_cs.htm
- SOBOTKOVÁ, Veronika a Veronika SOLILOVÁ. Dokumentace k převodním cenám v Evropské unii a České republice: Koncept dokumentace dle Směrnice OECD. *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 2010 [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26637v35006-dokumentace-k-prevodnim-cenam-v-evropske-unii-a-ceske-republice/>
- SOCIETE GENERALE. *Societe Generale Equipment Finance* [online]. [cit. 2014-05-28]. Dostupné z: http://www.sgef.cz/web/sgef/sgef-web2_cz_cz.nsf/Inhalt/kapitalizace
- Státní rozpočet - základní fakta. *Nové služby* [online]. [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://www.novesluzby.cz/pojisteni-a-finance.201/statni-rozpocet-zakladni-fakta.20563.html>
- ŠULC, Jaroslav. *O činnosti všeobecné dohody o clech a obchodu (GATT)* [online]. s. 47-53 [cit. 2014-06-05]. Dostupné z: <http://mv.iir.cz/article/view/460/492>
- Velká Británie: Finanční a daňový sektor. MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *BusinessInfo.cz: Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. 2014 [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/velka-britanie-financni-a-danovy-sektor-19074.html>
- Vnitřní trh. *Europa: Přehled právních předpisů EU* [online]. [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/index_cs.htm
- Vstup jednotlivých států do OECD: List of OECD Member countries: Ratification of the Convention on the OECD. OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-08]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>
- VYBÍHAL, Václav. *Mezinárodní zdanění* [online]. [cit. 6. 6. 2014]. Dostupné z: http://is.vsfs.cz/el/6410/zima2012/B_DSCR/MZ-7.ppt

- Bližší popis metod je v dokumentu Výměna informací v daňové oblasti mezi členskými státy OECD: průzkum současných praktik (Tax Information Exchange between OECD Member Countries A Survey of Current Practices OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: www.oecdbookshop.org/oecd/display.asp?sf1=identifiers&st1=231994033P1 The exchange of tax information between OECD member countries: a survey of current practices)

7.3 Legislativa

- AFFAIRS, OECD Committee on Fiscal. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010* [online]. Full version (as it read on 22 July 2010). S.l.: [s.n.], 2012 [cit. 2014-05-26]. ISBN 978-926-4175-174.
- Agreement on exchange of information on tax matters. OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>
- Arbitrážní konvence 90/436/EHS. FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční správa* [online]. [cit. 2014-06-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Arbitrazni_konvence.pdf
- Council directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures . In: EUR-lex. [online] 2010 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu>
- Double taxation conventions. EUROPEAN COMMISSION. *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. 16. 6. 2014 [cit. 2014-06-26]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/double_taxation_conventions/index_en.htm
- Improving access to bank information for tax purposes. OECD. *OECD.org* [online]. [cit. 2014-06-03]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2497487.pdf>
- Mutual assistance by Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums. *Europa: Summaries of EU legislation* [online]. 21.2.2007 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/other/l33029_en.htm

- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 5.6.2005, věc C-376/03. In: InfoCuria [online] [cit. 2014-06-14]. Dostupné z <http://curia.europa.eu/>
- Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 16.7.2009, věc C-128/08. In: InfoCuria [online] [cit. 2014-06-14]. Dostupné z <http://curia.europa.eu/>
- Sdělení č. 112/1997 Sb. Ministerstva zahraničních věcí; Protokol doplňující Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku a Protokol k ní. In: CzechLegislation [online]. [cit. 2014-06-20]. Dostupné z: <http://www.czechlegislation.com/112-1997-sb>
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Protokolu, který upravuje Smlouvu mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: Sbírka zákonů a Sbírka mezinárodních smluv [online] [cit. 2014-06-20]. Dostupné z <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 14/2013 Sb. m. s. o Smlouvě mezi Českou republikou a Dánským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu. In: Sbírka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 2013, částka 8, s. 2730 - 2752
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 79/2005 Sb. m. s. o Smlouvě mezi Českou republikou a Francouzskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: Sbírka mezinárodních smluv, Ministerstvo vnitra České republiky, 2005, částka 36, s. 5489 - 5502
- Sdělení Ministerstva zahraničních věcí č. 170/1995 Sb. o Smlouvě mezi Českou republikou a Lotyšskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku. In: Sbírka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 1995, částka 45, s. 2082 – 2091
- Směrnice Rady č.76/308/EHS ze dne 15. března o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel. In: EUR-lex. [online] 1976 [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: <http://old.eur-lex.europa.eu>

- Smlouva o založení Evropského společenství. *Euroskop.cz: Fakta o EU* [online]. [cit. 2014-06-06]. Dostupné z: http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf
- Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 98/1989 Sb. o Smlouvě mezi Českou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 1989, částka 24, s. 870 - 878*
- Vyhláška ministerstva zahraničních věcí č. 138/1974 Sb. O Smlouvě mezi Československou socialistickou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku. In: *Sbírka zákonů, Ministerstvo vnitra České republiky, 1974, částka 28, s. 509 - 521*
- The Helsinki Treaty. NORDEN. *Norden* [online]. [cit. 2014-06-01]. Dostupné z: <http://www.norden.org/en/about-nordic-co-operation/agreements/treaties-and-agreements/basic-agreement/the-helsinki-treaty>

Abstrakt

Práce pojednává o smlouvách o zamezení dvojího zdanění v kontextu Evropské unie. Porovnává obsah vybraných bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených mezi Českou republikou a dalšími pěti státy Evropské unie s modelovou smlouvou OECD. Předmětem práce je zjistit, jakým způsobem jsou zapracovány do jejich obsahu výhrady jednotlivých zemí, zároveň ověřit vliv Evropské unie na znění těchto smluv.

V první části se práce věnuje daňové teorii a aplikaci metod zamezení dvojího zdanění v praxi. Druhá část zkoumá harmonizaci daňové legislativy v EU a její vliv na oblast smluv o zamezení dvojího zdanění prostřednictvím Evropského soudního dvora. Třetí část popisuje druhy modelových smluv používaných evropskými státy, jejich vývoj a výhrady jednotlivých států k modelové smlouvě OECD. V poslední části analyzují vybrané smlouvy v kontextu modelové smlouvy OECD.

Abstract

This thesis discusses double taxation avoidance agreements in the context of the European Union. It compares contents of selected bilateral double taxation avoidance agreements signed between the Czech Republic and five other European Union countries with the OECD model agreement. Aim of the thesis is to find out how the reservations of individual countries to the OECD model agreement are incorporated into their content. At the same time aim is to verify the influence of the European Union on the wording of those agreements.

The first part discusses the tax theory and application of methods for elimination of double taxation in practice. The second part examines the harmonization of tax legislation in the EU and its influence of the European Court of Justice on the double taxation avoidance agreements. The third section describes the types of model agreements used by European countries, their development and reservations of individual countries to the OECD model treaty. The last section analyzes chosen agreements in the context of the OECD model treaty.

Klíčová slova:

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, Evropská unie, OECD, výhrady, Česká republika

Keywords:

Double taxation avoidance agreements, European Union, OECD, reservation, Czech republic